

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Derecho

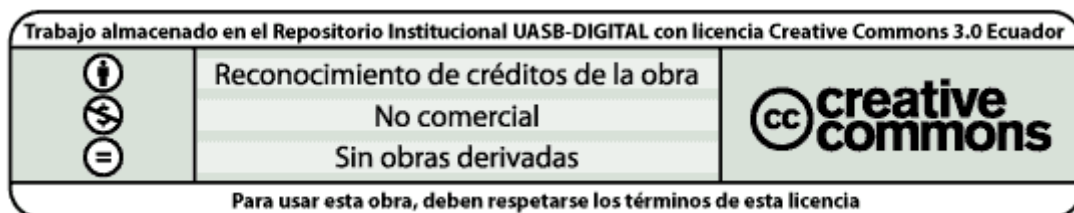
Mención en Derecho Tributario

**Actividad económica como objeto de imposición local: el caso  
del impuesto de patente y sus problemas de aplicación en el  
Distrito Metropolitano de Quito, año 2013**

Autor: Jorge Cevallos Dillon

Tutor: César Montaña Galarza

**Quito, 2015**



## **CLAUSULA DE CECIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS**

Jorge Eduardo Cevallos Dillon, autor de la tesis titulada **Actividad económica como objeto de imposición local: el caso del impuesto de patente y sus problemas de aplicación en el Distrito Metropolitano de Quito, año 2013**, mediante el presente documento dejo constancia de lo siguiente, como requisito previo para la obtención del título de Magister en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

- 1.- Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, utilizar y hacer uso de esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
- 2.- En caso de presentarse cualquier reclamo de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda la responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
- 3.- En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

**Fecha: 21 de diciembre de 2015**

Firma: .....  
Jorge Eduardo Cevallos Dillon

## RESUMEN

Son múltiples las formas de imposición que están relacionadas con la actividad económica, materializada en hechos, actos, contratos y situaciones, constituyendo una fuente rica de ingresos para el erario fiscal; en lo local, la tendencia histórica ha sido gravar estas actividades que se realicen de manera permanente, con estas consideraciones se establece el impuesto de patente.

En la época medieval, los señores feudales otorgaban una carta –patente- que consistía en una autorización al súbdito para ejercer determinadas actividades de comercio, industria u oficio. En el Ecuador en 1917 aparece la *patente* como la concesión o permiso para la venta de timbres postales y, será en la Ley de Régimen Municipal publicada en el Registro Oficial No. 680 de 31 de enero de 1966, que se instaura la obligación de obtener la patente para todos los comerciantes e industriales, mientras que en otros países del continente, se grava a la actividad económica con la *patente de industria y comercio* o el *impuesto al activo*.

La Administración Tributaria Municipal, basa su clasificación económica para efecto de determinar el valor a satisfacer por patente para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme a todas las Actividades Económicas (CIIU), mientras que para sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad se establece en función del capital o patrimonio, entendido como la diferencia entre el activo y el pasivo.

Este impuesto aglutina dos situaciones que se concatenan entre sí, por una parte hay el requerimiento de inscripción de la actividad económica en un catastro municipal, con lo que se obtiene el permiso para ejercer la actividad, y por otra se satisface un gravamen previo una declaración, con lo que se habilita la autorización.

Por la actuación subjetiva en muchos casos y los parámetros de determinación presuntiva dispuestos por la Dirección Metropolitana Tributaria del DM de Quito, se han emitido títulos de crédito que han originado múltiples reclamos, en especial del ejercicio económico 2013, lo que demanda mejoras en el accionar de la gestión tributaria municipal, para lo cual emito recomendaciones y propongo un proyecto de ley que reforme y acopie en un solo sistema impositivo, impuestos fiscales y locales a las actividades económicas: renta, patente y 1.5 por mil a los activos totales.

**Palabras clave:** actividad económica; patente; imposición local; gestión tributaria.

## **AGRADECIMIENTO**

Al Espíritu Santo, que siempre invoco para que ilumine todos mis actos.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por acogerme como estudiante del programa de maestría en Derecho, mención Derecho Tributario, y a su Director del

Área de Derecho, doctor César Montaña Galarza, mi tutor.

A mi hijo, por tener fe en mi esfuerzo.

## INDICE GENERAL

<b>INTRODUCCION.....</b>	<b>9</b>
 <b>CAPÍTULO I</b>	
<b>1. LOS IMPUESTOS LOCALES A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1. Tributación y actividad económica.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1.1. Poder tributario.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1.2. Ingresos públicos.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1.3. Teoría de la tributación.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1.4. Importancia financiera de la tributación.....</b>	<b>15</b>
<b>1.1.5. Concepto de tributo.....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.5.1. Carácter coactivo.....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.5.2. Carácter pecuniario.....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.5.3. Carácter contributivo.....</b>	<b>18</b>
<b>1.1.6. Objeto de la tributación.....</b>	<b>22</b>
<b>1.1.6.1. Contratos gravados con impuestos.....</b>	<b>22</b>
<b>1.1.6.2. Actos gravados con impuestos.....</b>	<b>22</b>
<b>1.1.6.3. Hechos gravados con impuestos.....</b>	<b>23</b>
<b>1.1.6.4. Situaciones gravadas con impuestos.....</b>	<b>24</b>
<b>1.1.7. Actividad económica para efectos tributarios.....</b>	<b>30</b>
<b>1.1.8. Relación que existe entre tributación y actividad económica.....</b>	<b>34</b>
<b>1.1.9. Doble imposición interna.....</b>	<b>35</b>
<b>1.2. Los impuestos que gravan a las actividades económicas.....</b>	<b>41</b>
<b>1.2.1. Imposiciones sobre las actividades económicas.....</b>	<b>41</b>
<b>1.2.2. El impuesto.....</b>	<b>42</b>

1.2.3.	Clases de impuestos.....	43
1.2.4.	Impuestos nacionales que gravan a las actividades económicas.....	48
1.2.5.	Impuestos locales que gravan a las actividades económicas.....	49
1.2.6.	Catastro municipal.....	52
1.2.7.	Impuestos municipales y metropolitanos.....	54
1.3.	Aspectos esenciales de los impuestos a las actividades económicas....	66
1.3.1.	Naturaleza del impuesto a las actividades económicas.....	66
1.3.2.	Hecho generador en el caso de impuestos a las actividades económicas .....	67
1.3.3.	Monto del tributo en el caso de impuestos a las actividades económicas .....	68
 <b>CAPÍTULO II</b>		
2.	<b>ANÁLISIS NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL COMPARADO DEL IMPUESTO DE PATENTE EN EL ECUADOR.....</b>	<b>70</b>
2.1.	<b>La actividad económica como objeto de imposición local en el Ecuador Origen y evolución histórica.....</b>	<b>70</b>
2.1.1.	Diferentes etapas desde la época preincaica hasta nuestros días.....	70
2.1.1.1.	Época preincaica.....	70
2.1.1.2.	Los Incas en el Ecuador.....	71
2.1.1.3.	La Colonia.....	71
2.1.1.4.	La Independencia.....	75
2.1.1.5.	La República.....	76
2.1.2.	La actividad económica y el apareamiento del impuesto de patente como hoy se lo conoce .....	81
2.2.	<b>Régimen jurídico del impuesto de patente en el Ecuador.....</b>	<b>85</b>
2.2.1.	Evolución histórica del impuesto de patente en el Ecuador.....	85
2.2.2.	Naturaleza del impuesto de patente.....	95

2.2.3.	Fin del impuesto de patente.....	97
2.2.4.	Concepto de impuesto de patente.....	98
2.2.5.	Características del impuesto de patente.....	100
2.2.6.	Sujetos del impuesto de patente.....	102
2.2.6.1.	Sujeto activo.....	102
2.2.6.2.	Sujeto pasivo.....	104
2.2.7.	Objeto imponible y hecho generador del impuesto de patente.....	107
2.2.8.	Base imponible y tarifa del impuesto de patente.....	111
2.2.9.	Beneficios y exenciones tributarios del impuesto de patente.....	122
2.3.	Impuesto de patente en las ciudades de Guayaquil y Quito, año 2013..	125
2.3.1.	Normativa sobre el impuesto de patente en la ciudad de Guayaquil....	125
2.3.2.	Diferencias entre la normativa sobre el impuesto de patente de Quito y Guayaquil.....	131
2.4.	Impuesto de patente en Bogotá, Buenos Aires y La Paz.....	133
2.4.1.	Impuesto de patente en Bogotá.....	133
2.4.2.	Impuesto de patente en Buenos Aires.....	137
2.4.3.	Impuesto de patente en La Paz.....	139
2.5.	Análisis jurisprudencial.....	141

### **CAPÍTULO III**

3.	PROBLEMAS ACTUALES Y PERSPECTIVAS DE MEJORAMIENTO DE LA GESTIÓN DEL IMPUESTO DE PATENTE, CASO DEL MUNICIPIO DEL DM DE QUITO, AÑO 2013.....	146
3.1.	Régimen normativo vigente aplicable al impuesto de patente en el Municipio del DM de Quito.....	146
3.1.1.	Facultad legislativa y autonomía de los municipios.....	146
3.1.2.	Normativa vigente inherente al impuesto de patente en el Municipio	

del DM de Quito.....	149
3.2. Sistema de determinación del impuesto de patente municipal.....	152
3.3. La caducidad de la facultad determinadora.....	160
3.4. Seguridad jurídica y discrecionalidad en el proceso de determinación.	165
3.5. Sugerencias para mejorar y optimizar la gestión tributaria.....	168
CONCLUSIONES.....	181
RECOMENDACIONES.....	184
BIBLIOGRAFÍA.....	213



## INTRODUCCIÓN

El impuesto de patente, constituye una de las principales fuentes de ingreso que financian el presupuesto de la hacienda municipal, dado que grava a las actividades económicas que se realizan dentro de la jurisdicción cantonal. Por su hecho generador, este impuesto aparece con las primeras formas organizadas de trabajo en la sociedad bajo diversas denominaciones. En particular para el Municipio de Quito constituye el segundo impuesto de importancia en consideración de que por una parte genera un registro de actividades, y con esa información elabora sus planes de desarrollo y ejecución de obras, y por otra parte, obtiene importantes recursos pecuniarios, solo superado por la recaudación del impuesto predial, con la consideración claro está de que el proceso de determinación del impuesto predial, lo hace directamente el sujeto activo en base a los catastros de bienes inmuebles, mientras que en el impuesto de patente el proceso de determinación y liquidación del impuesto es complejo, ya que interviene el sujeto pasivo con su declaración y el sujeto activo con su determinación presuntiva, lo que ha generado múltiples problemas tanto para la administración tributaria cuanto para el sujeto pasivo, así como reclamos, e impugnaciones; uno de los ejercicios económicos en que más se sintió esto fue el año 2013.

La presente tesis de maestría, intitulada *Actividad económica como objeto de imposición local: el caso del impuesto de patente y sus problemas de aplicación en el Distrito Metropolitano de Quito, año 2013*, se encuentra desarrollada en tres capítulos, a saber:

El primer capítulo denominado *Los impuestos locales a las actividades económicas* versa sobre el amplio espectro de la actividad económica que desarrollan en forma permanente los vecinos de la ciudad, misma que conlleva al apareamiento de un universo de imposiciones, que afecta a su natural desenvolvimiento, no solo por gravámenes fiscales de recaudación estatal, sino de tipo local, administrados por los municipios; para mejor comprensión de estos impuestos, en especial del impuesto de patente, efectúo un análisis de los principios tributarios y consideraciones de carácter económico que inciden en la potestad y gestión tributaria municipal.

En el segundo capítulo denominado *Análisis normativo y jurisprudencial comparado del impuesto de patente en el Ecuador*, analizo la parte histórica y evolución del impuesto de patente en el país, en consideración de que las actividades económicas habituales y organizadas desde siempre y a lo largo de la historia, desde la época aborigen hasta nuestros días, han sido fuente rica de recursos tanto para las clases dominantes cuanto para los gobernantes. Este capítulo contempla un análisis de este impuesto en tres ciudades latinoamericanas La Paz, Buenos Aires y Bogotá, así como realizo una revisión del impuesto de patente en la ciudad con más habitantes y comercial del país, Guayaquil, concluyendo con el análisis jurisprudencial de un fallo de casación del referido impuesto.

El tercer y último capítulo se titula *Problemas actuales y perspectivas de mejoramiento de la gestión del impuesto de patente, caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, año 2013*, en este se analiza problemas en la gestión tributaria, que ha debido afrontar la administración tributaria municipal, ya que por efecto en buena medida de la discrecionalidad y determinación presuntiva, se han emitido títulos de crédito que merecieran reclamos y que en múltiples casos han sido rectificados, reliquidados por pago en exceso o pago indebido, o se los ha dado de baja; es por ello, que se desea identificar la gestión tributaria del Municipio de Quito en este impuesto y emitir sugerencias para mejorar la eficiencia administrativa de dicha imposición, misma que afecta a todos los sujetos pasivos por la actividad económica permanente que realizan.

Este trabajo finaliza con conclusiones y recomendaciones puntuales, resultantes de la revisión y comprensión del impuesto tratado, y de los problemas que afrontan los gobiernos locales, en materia tributaria, en particular con el impuesto de patente, así como pone a consideración del lector, un proyecto de ley que aglutina en un solo sistema impositivo diversos impuestos a las actividades económicas: renta, 1.5 por mil a los activos totales y patente.

## **Capítulo primero**

### **Los impuestos locales a las actividades económicas**

La actividad económica formal, lleva al apareamiento de un universo de imposiciones, que afecta su natural desenvolvimiento, y por su incidencia se cuestiona si el Estado y las administraciones tributarias observan los principios tributarios previstos en la Constitución y la ley, así como consideraciones de carácter económico para desarrollar su poder, potestad y gestión tributaria. El presente trabajo de investigación jurídica, intenta explicar teóricamente el debate actual sobre las actividades económicas como objeto de imposición local con especial énfasis en el impuesto de patente como un tributo referente municipal y metropolitano, y los problemas en su aplicación.

#### **1.1. Tributación y actividad económica**

##### **1.1.1. Poder tributario**

Los Estados ostentan el denominado *poder tributario*, enmarcado en los principios e instituciones de sus Cartas Constitutivas así como en las normas legales de creación y gestión de tributos, es mediante este poder llamado también *poder fiscal*, *poder de imposición*, o *supremacía tributaria*, que el Estado a través de las administraciones tributarias, central y locales exigen contribuciones impositivas a quienes se encuentran dentro de su jurisdicción.

Como lo señala Héctor B. Villegas “La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial”.<sup>1</sup>

Esta capacidad impositiva del Estado tiene un propósito que sobresale, el de obtener ingresos para su gasto público, aplicando su poder tributario, con el que impone a sus habitantes gravámenes obligatorios con la amenaza velada del embargo, por ostentar poder coactivo nacido de la ley.

El ejercicio de este poder gira en la capacidad del Estado de crear tributos entre ellos los impuestos a través de la ley, *nullum tributum sine lege*, no hay tributo

---

<sup>1</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ta. ed., (Buenos Aires: Depalma, 1992), 186.

sin ley previa, sustentado en el principio de *reserva de ley* previsto en el artículo 301 de la vigente Constitución de la República del Ecuador (Constitución).<sup>2</sup>

A fin de comprender con mayor precisión la referida capacidad del Estado, es menester establecer diferencias entre lo que es *poder tributario* y lo que es *potestad tributaria*; Mauricio Plazas Vega hace esta distinción entre estas dos expresiones, refiriéndose al *poder tributario* como: “la facultad de crear tributos, cuyo ejercicio, por regla general, le corresponde a la rama legislativa [...] el poder en mención sólo se concreta en la creación de tributos. Y no de cualquier manera, sino por medio de la ley y con estricta sujeción a las condiciones y reglas previstas al efecto en las Cartas Políticas”.<sup>3</sup> En relación a la *potestad tributaria*, Plazas Vega dice: “es la facultad de reglamentar las leyes que crean los tributos y, como tal, reside en la rama ejecutiva del poder público”.<sup>4</sup> La Constitución en el numeral 13 del artículo 147, otorga como atribución del Presidente de la República, quien además representa a la Función Ejecutiva, el expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes.

De otra parte, el referido autor señala también que: “La ‘competencia tributaria’, por su parte, es el derecho que tiene el ente público de que se trate, a reclamar el pago del tributo y la ‘función tributaria’ es la actividad que despliega para obtener el recaudo”.<sup>5</sup> Sobre lo dicho, el Código Orgánico Tributario (COT), en el artículo 72 contempla esta competencia tributaria y función tributaria, como atribución y obligación a ser ejercidas por la administración tributaria, así: “Las funciones de la administración tributaria comprende dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten”.<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> Constitución de la República del Ecuador, en Registro Oficial, No. 449, 29 de octubre de 2008, en adelante Constitución, prevé el principio de *reserva de ley*, art. 301 “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante la ley sancionada por el Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

<sup>3</sup> Mauricio Plazas Vega, “Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la ‘dinámica de los tributos’”. En Paulo de Barros Carvalho, comp., *Tratado de Derecho Tributario* 179. Lima: Palestra Editores, 2003.

<sup>4</sup> *Ibíd.*, 180.

<sup>5</sup> *Ibíd.*, 180.

<sup>6</sup> Ecuador, Código Orgánico Tributario, en adelante COT, en Registro Oficial, Suplemento, No. 38, 14 de junio de 2005.

### 1.1.2. Ingresos públicos

El ingreso público, fundamentalmente tiene como fin sufragar el gasto público, necesario para la realización de obras y prestación de servicios públicos, que demandan la convivencia social y el desarrollo del Estado.

Buena parte de esos ingresos provienen de los tributos, así por ejemplo para financiar el Presupuesto General del Estado, instrumento de política fiscal, para el presente año 2015, se proyectó recaudar en tributos US\$ 15.566 millones de un presupuesto de US\$ 36.317 millones. Estos ingresos a más de favorecer a las arcas fiscales, son herramienta de política económica, su recaudación nutre la hacienda pública, encargada a través del Presupuesto General del Estado, de suministrar recursos a todas las entidades que forman las diferentes funciones del Estado, también para programas y proyectos para la ejecución de sus planes de contratación y de desarrollo, y aún a organismos que no forman parte de este, como los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs), así lo dispone la Constitución en los artículos 275, 279 y 292.<sup>7</sup> Corresponde entonces, a la Función Ejecutiva elaborar cada año la proforma presupuestaria anual, y la programación presupuestaria cuatrianual, dentro en un marco denominado *Plan Nacional de Desarrollo*, al que se ajustarán también, los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales y por ende los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados, todo ello inherente a la política de Estado, denominado Régimen del Buen Vivir – *Sumak Kawsay* – que constituye el sistema nacional de inclusión y equidad social.

Cabe señalar que también los GADs, perciben rentas que provienen del Presupuesto General del Estado, por la sola condición de que son parte del Estado,

---

<sup>7</sup> El primer inciso del art. 275 de la Constitución dice: “El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socioculturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay”.

El primer inciso del art. 279 ibíd., señala: “El sistema nacional descentralizado de planificación participativa organizará la planificación para el desarrollo. El sistema se conformará por un Consejo Nacional de Planificación, que integrará a los distintos niveles de gobierno [...] y tendrá una Secretaría Técnica”.

El art. 292 ibíd., dice: “El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, la banca pública, las empresas pública y los gobiernos autónomos descentralizados”.

así lo expresan los artículos 270 y 298 de la Carta Fundamental,<sup>8</sup> que ordenan que se establecerán preasignaciones presupuestarias destinadas entre otros organismos a los GADs, así como el 163 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD).<sup>9</sup> Para el presente año 2015, se asignó a favor de municipios prefecturas del país un 9% del Presupuesto General del Estado, que representa un monto aproximado de US\$ 3.253 millones.

### 1.1.3. Teoría de la tributación

A fin de comprender la teoría de la tributación en su más amplio espectro, partamos de la historia, y los orígenes de las Finanzas Públicas, disciplina volcada a la percepción de ingresos a través de contribuciones por parte de súbditos, esclavos y de los ciudadanos en general, esta organización hacendaria tiene sus raíces en Egipto y Babilonia. Jorge Eduardo Jaramillo Vega dice que a los recaudadores se los conoce como los *estribas*, quienes eran los encargados del manejo de las arcas del tesoro del rey.<sup>10</sup>

En América india, lo más visible de las primeras imposiciones fueron los diezmos, que debían ser satisfechos por los indios y el quinto real, tributo que benefició a la corona española.

Para entender la teoría de la tributación, Fernando Pérez Royo analiza tanto la obligación tributaria, cuanto la aplicación del tributo o de los procedimientos tributarios, al respecto señala que: “quienes se encuentran en determinadas situaciones, definidas en las propias leyes, deben pagar una cantidad de dinero al Estado o a otro Ente público en concepto de tributo”.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> El art. 270 de la Constitución dice: “Los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de subsidiaridad, solidaridad y equidad”.

El art. 298 *ibíd.*, dice: “Se establecen preasignaciones presupuestarias destinadas a los gobiernos autónomos descentralizados[...]”.

<sup>9</sup> El art. 163 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, en adelante COOTAD, en Registro Oficial, Suplemento, No. 303, de 19 de octubre de 2010, dice: “**Recursos propios y rentas del Estado.**- De conformidad con lo previsto en la Constitución, los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y, como parte del Estado participarán de sus rentas”.

<sup>10</sup> Jorge Eduardo Jaramillo Vega, *Generalidades Doctrinarias sobre Derecho Financiero Público y Privado* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009), 4.

<sup>11</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 18ava. ed., (España: Rodona Industria Gráfica, 2008), 127.

Cabe insistir que el tributo, en particular el impuesto, tiene como fuente la ley, por lo que desde el punto de vista jurídico, es una obligación *ex-lege*, misma que luego de nacer, da lugar a una relación jurídico tributaria entre dos partes, el sujeto pasivo y la administración, misma que está compuesta por un conjunto de obligaciones, deberes, derechos y potestades, originadas por efecto del nacimiento del tributo.

Esta obligación tributaria y por ende el tributo en sí, tienen como partida de nacimiento el hecho u objeto imponible, o *hecho generador* como lo denomina el artículo 16 del COT.

Dentro de la estructura de la teoría de la tributación, también se encuentran todas las actividades relacionadas a la gestión tributaria por parte de la administración, incluidos los procesos de determinación y de recaudación. Para ello, la administración tributaria, concibe un conjunto de actuaciones, destacándose una, que es la de normar los procedimientos de liquidación y declaración, recepción de esta y posterior verificación.

En la relación que nace, se prevé que los sujetos pasivos, tanto contribuyentes cuanto responsables, cumplan con sus deberes y obligaciones, en particular sus declaraciones y pagos, mientras que la administración ejerza sus potestades de cobro, control y sanción y en medio de estas fases el atender consultas, reclamos y recursos. Con el propósito de identificar a cada una de las especies tributarias, diremos que dos clases de tributos, las tasas y las contribuciones especiales se basan en un *principio de beneficio o equivalencia*, entendida conforme lo señala el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas como la “Igualdad o asimilación de valor”.<sup>12</sup> Y que contiene generalmente un efecto de reciprocidad, de una parte el contribuyente que satisface un pago y por otra el Estado que provee un servicio u obra específica.

#### **1.1.4. Importancia financiera de la tributación**

La tributación se la puede asumir como contribución del particular a favor del Estado, mismo que requiere de la obtención de ingresos públicos necesarios para

---

<sup>12</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, t. III, 21º. ed., (Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989), 494.

solventar gastos del gobierno central o de los gobiernos seccionales, de estos últimos forman parte los municipios.

Habíamos señalado ya, que la tributación es un medio, que el Estado lo utiliza ejerciendo *su poder de imperio o de imposición* para obtener recursos de parte de los individuos que habitan en él, y que son necesarios para satisfacer a través de la prestación de servicios y realización de obras, necesidades colectivas; pero también se la considera como un mecanismo de “regulación en materia económica, política y social”.<sup>13</sup> Adoptado comúnmente por los gobiernos central y seccionales, de ahí que por medio de la tributación, el aparato gubernamental nacional o local actúa sobre la economía, constituyendo las cargas impositivas en buena medida, los instrumentos reguladores de facetas como el desempleo, la reactivación del consumo, el ahorro, la inversión y la reinversión.

La denominada *hacienda pública*, se beneficia de la fuente de recursos impositivos proveniente de la tributación, que básicamente constituyen “aquellos que emanan de la comunidad misma, como de los que provienen del tesoro de los particulares”.<sup>14</sup>

Los tributos entonces, son fuente de financiamiento de gastos públicos, así como de estabilización de la economía fiscal, de ahí que pueden crearse nuevos impuestos, sobretasas y salvaguardias arancelarias o sus tarifas ser incrementadas a fin de cubrir déficit presupuestarios.

La política fiscal se ajusta a las necesidades e índices económicos, una economía sana da lugar a estabilidad e inalterabilidad de los impuestos y sus tarifas, sin embargo en caso de llegarse a una recesión económica, no es solución crear nuevos gravámenes o incrementar tarifas y tasas indiscriminadamente, toda vez que esta medida redundará en la situación económica individual y global, ya que por la recesión, los pocos recursos no estarían dirigidos a generar riqueza, nuevas inversiones o incrementar las existentes, sino al pago de impuestos.

La tributación gira por su alta incidencia económica y aporte a la hacienda pública, alrededor de los impuestos, estos según Víctor Alberto Beker y Francisco Mochón Morcillo, “son una imposición del Estado a los individuos, unidades familiares y empresas para que paguen una cierta cantidad de dinero en relación con

---

<sup>13</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, (Bogotá: Editorial Temis, 2000), 247.

<sup>14</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *ibíd.*, 252.



determinados actos económicos, como: al realizar el consumo de un bien, al obtener ingresos por el trabajo o al generar beneficios las empresas”.<sup>15</sup>

### **1.1.5. Concepto de tributo**

Etimológicamente el término tributo proviene de la palabra *tributum*, que significa gravamen, imposición, carga, peso económico que recae en los contribuyentes particulares.

Alrededor del tributo, cuyas características se verán a continuación, se produce una vinculación jurídica y relación entre el Estado representado por la administración tributaria, como sujeto activo y, el particular, sujeto pasivo sea como contribuyente o como responsable, conforme lo determina el artículo 24 del COT.

#### **1.1.5.1. Carácter coactivo**

El tributo que es una forma de ingreso público, por estar amparado en una norma legal de interés colectivo, puede ser exigido por la administración tributaria en forma unilateral, obligatoria y a la fuerza, procediendo aún con el embargo y posterior remate de los bienes del deudor, esta capacidad del sujeto activo se da en el caso del cobro de créditos tributarios, que incluye el monto del tributo, los intereses, multas y otros recargos, resultantes de obligaciones pendientes de pago y sobre las cuales se ha emitido un título de crédito.

Héctor B. Villegas dice al respecto: “Elemento esencial del tributo es la *coacción*, o sea, la facultad de ‘compeler’ al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio”.<sup>16</sup>

#### **1.1.5.2. Carácter pecuniario**

Si bien las obligaciones civiles pueden ser: de dar, hacer o no hacer algo, en materia tributaria son de dar, esto por la clara influencia del sistema tributario capitalista, que tiene carácter dinerario, permitiéndose en ocasiones el pago en bienes o especie, como cuando se emite el *auto de pago* en un proceso coactivo, esta providencia o mandamiento dice: “pague o dimita bienes”.<sup>17</sup> Con lo que se abre la posibilidad, ya sea de pagar o de señalar y consignar bienes que serán rematados y

---

<sup>15</sup> Víctor A. Beker y Francisco Mochón, *Economía Elementos de Micro y Macroeconomía*, 2ª. ed. (McGraw-Hill Interamericana, 2001), 166.

<sup>16</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 67.

con su producto satisfacer la obligación. Villegas señala que: “lo normal es que la prestación sea ‘pecuniariamente valuable’ para que constituya un tributo”.<sup>18</sup>

### 1.1.5.3. Carácter contributivo

El tributo es un ingreso destinado a la financiación del gasto público, el cual es necesario efectuarlo para la realización de obras y servicios públicos que en forma ya sea directa – individualizada, o indirecta – general, redundan en nuestro beneficio, y favorecen nuestras actividades personales y económicas. Para Héctor B. Villegas, el objetivo del tributo fiscal tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demande la satisfacción de las necesidades públicas. Pero también puede tener fines extrafiscales, ajenos a la obtención de ingresos, como es el caso de tributos aduaneros con propósitos de desaliento o incentivo de actividades.<sup>19</sup>

Previo a tratar a los impuestos que gravan a las actividades económicas, se debe ubicar a los impuestos como una clase de tributos, así el inciso segundo del artículo 1 del COT dice: “entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora”.<sup>20</sup>

La Ley General Tributaria Española en su artículo 2, determina que los tributos consisten en prestaciones pecuniarias y que cualquiera sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.<sup>21</sup> Es decir, guarda la misma clasificación que prevé nuestra legislación impositiva del tributo, impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras.

Existen diferencias y la naturaleza es distinta entre las tres clases de tributos así, Fernando Pérez Royo, en relación a la *tasas* dice que: “es el instrumento tributario adecuado para la financiación del *coste* de los servicios públicos de

---

<sup>17</sup> El art. 161 del COT dice: “**Auto de pago.**– Vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas”.

<sup>18</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, 67.

<sup>19</sup> Héctor B. Villegas, *ibíd.*, 68.

<sup>20</sup> Segundo inciso del art. 1, COT.

<sup>21</sup> Los numerales 1 y 2 del art. 2 de la Ley General Tributaria Española, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, en Boletín Oficial del Estado, No. 302 de 18 de diciembre de 2003, dice: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos[...] 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”.

carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso”.<sup>22</sup> De manera que, al ser un beneficio directo, se puede cuantificar, medir e individualizar el beneficio para quien satisface el costo o *coste*, del servicio público que recibe. A la tasa también le afecta la coactividad, que como se había señalado es la acción de presión, la coacción moral que tiene la Administración para que la recaudación sea efectiva, a través de la amenaza del embargo sobre las posesiones del contribuyente deudor.

En relación a la otra clase de tributo, la *contribución especial o de mejora*, tiene su semejanza con la tasa, ya que también registra un beneficio que puede individualizarse y medirse en muchos casos, así como un fin específico; su recaudación sirve para la financiación de actividades, actuaciones y en particular la realización de obras por parte del ente local, Pérez Royo, dice al respecto:

Actuaciones, en este caso, de obras de inversión, de gastos de capital. Bien sea que esta inversión se materialice en obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios. En ambos casos es posible identificar a los beneficiarios de dichos gastos y repartir entre ellos el coste de la inversión o de parte de ella, puesto que, aunque existan unos sujetos especialmente beneficiados, la inversión aprovecha al conjunto de la colectividad.<sup>23</sup>

Al tributo compete analizarlo en dos momentos o instancias, así recogiendo lo enunciado por Dino Jarach y Sainz de Bujanda, y replicado por Juan Martín Queralt, se lo debe conceptualmente admitir en “una escisión ideal entre la parte material – aquello en lo que el tributo consiste – y la parte formal – el modo como se aplica y se hace efectivo”.<sup>24</sup>

A fin de tener una concepción lo más clara de lo que es un tributo, a continuación transcribo conceptos emitidos por tratadistas, algunos de distinto perfil del conocimiento, así:

Felipe Iturralde en su libro *Manual de Tributación Municipal* dice: “Tributo es aquel recurso público derivado ordinario, consistente en una prestación en dinero que exige el Estado u otros entes públicos a los particulares, en base a una ley, en

---

<sup>22</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 41.

<sup>23</sup> Fernando Pérez Royo, *ibíd.*, 45.

<sup>24</sup> Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19na. ed. (Madrid: Editorial TECNOS, 2008), 41.

ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, que se suscriben a la satisfacción de las necesidades públicas”.<sup>25</sup>

Ramón Tamames y Santiago Gallego en su *Diccionario de Economía y Finanzas* sobre tributo expresan:

Es el ingreso de Derecho Público, a cuyo pago viene obligado el contribuyente por disponerlo así una ley votada por los órganos representativos de la soberanía popular. El conjunto de los tributos componen el sistema impositivo, que es la base de la fiscalidad. Todo tributo tiene un objeto de gravamen, un sujeto pasivo o contribuyente.<sup>26</sup>

Héctor B. Villegas, en su obra *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* señala: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>27</sup>

A fin de completar los conceptos sobre tributo, ya emitidos, Fernando Pérez Royo indica: “El tributo es, pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo”.<sup>28</sup>

Encontramos en todos estos conceptos un elemento común que destaca, la capacidad del Estado para exigir con coacción contribuciones a los particulares, con los que obtiene recursos que le son necesarios para el cumplimiento de fines colectivos. Habitualmente lo contributivo es la prestación pecuniaria o económica, misma que es coercitivamente exigida a través de un procedimiento de ejecución, esta acción coactiva prevista en el artículo 157 del COT<sup>29</sup> es una capacidad única a favor del ente público amparada en una ley, esta situación exorbitante y de inequidad marca la situación de privilegio de que goza la administración tributaria frente al sujeto pasivo.

---

<sup>25</sup> Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, (Quito: TRAMA, 1998), 12.

<sup>26</sup> Ramón Tamames y Santiago Gallego, *Diccionario de Economía Y Finanzas*, (Madrid: Alianza Editorial, 1994), 519.

<sup>27</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 67.

<sup>28</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 38.

<sup>29</sup> El art. 157 del COT, dice: “**Acción coactiva.**- Para el cobro de créditos tributarios[...] las administraciones tributarias central y seccional [...] gozarán de la acción coactiva, que se fundamentarán en título de crédito emitido legalmente”.

Pérez Royo, destaca que el recurso que se persigue tiene un propósito, la financiación de gastos que se requiere para cubrir necesidades colectivas, caracterizando por tanto al tributo como una aportación, sin embargo, también se refiere a otras contribuciones que tienen *finés extrafiscales*, así el autor lo ejemplifica y dice: “sucede, por ejemplo, en el caso del arancel de aduanas o en los impuestos sobre tabaco, alcoholes o hidrocarburos, que, sin perder su naturaleza tributaria, son, al propio tiempo, instrumentos de política comercial, sanitaria o industrial”.<sup>30</sup>

Resumiendo diremos que tributo es toda prestación obligatoria, que el Estado en ejercicio de su poder de imposición, con sujeción a la ley, y con la amenaza coercitiva de sanciones entre ellas la multa y el embargo exige a los particulares.

Las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras, por disposición del artículo 264 numeral 5 de la Constitución son creadas por los gobiernos municipales, quienes tienen la competencia de: “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.<sup>31</sup> Esta atribución está también recogida en el artículo 186 del COOTAD, referente a la facultad tributaria de los Gobiernos Municipales y de los Distritos Metropolitanos Autónomos, para establecer *tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas*, así como con sujeción a las bases y techos previstos en la Ley, las *tarifas* incluidas las correspondientes a los impuestos, y en consideración al establecimiento o ampliación de servicios públicos, por el uso de bienes o espacios públicos, y en razón de las obras que ejecuten.

Pero no es exclusiva la referida competencia ya que también entidades públicas que no son administradoras tributarias pueden emitir tasas por la prestación de servicios que prestan, así lo señala la Disposición General Cuarta del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPFP).<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 39.

<sup>31</sup> Art. 264 numeral 5 de la Constitución.

<sup>32</sup> La Disposición General Cuarta del *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, en Registro Oficial, Segundo Suplemento, 306, de 22 de octubre de 2010, dice: “Las entidades y organismos del sector público, que forman parte del Presupuesto General del Estado, podrán establecer *tasas* por la prestación de servicios cuantificables e inmediatos, tales como pontazgo, peaje, control, inspecciones, autorizaciones, permisos, licencias u otros, a fin de recuperar, entre otros, los costos en los que incurrieren por el servicio prestado, con base en la reglamentación de este Código”.

### **1.1.6. Objeto de la tributación**

La tributación constituye eje de la política fiscal, y su rendimiento a través de la recaudación de impuestos incide en los objetivos financieros y programáticos del Estado, esta recae sobre contratos, actos, hechos, o situaciones, así:

#### **1.1.6.1. Contratos gravados con impuestos**

Los contratos pueden ser, instrumentos suscritos que expresan actos o negocios económicos, y que su mera existencia, celebración o ejecución, es susceptible de gravámenes.

Ciertas actividades lucrativas que generan impuestos, tales como: ingresos por rentas, ventas, ganancias de capital, así como las transferencias de dominio, y la prestación de servicios se soportan muchas veces en figuras contractuales.

Horacio A. García señala que el contrato conforme al ordenamiento fiscal argentino es de carácter local (provincial) y está gravado con el impuesto de sellos. Con este gravamen se afecta el tráfico económico o la circulación económica de bienes, y debe el contrato estar formalizado en instrumentos públicos o privados, en su libro *Temas de Derecho Tributario* dice que: “Si el impuesto (de sellos) tiene esta naturaleza de gravar la circulación económica, esto es las transferencias de riquezas por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva, resulta aplicable a los impuestos de sellos en general”.<sup>33</sup> Con lo que queda ratificado que el fundamento del impuesto de sellos está en la circulación económica de la riqueza o del tráfico patrimonial.

Vemos que en ciertas legislaciones tributarias, como la argentina, se grava a los actos y contratos de carácter oneroso con el *impuesto de sellos*; en el caso ecuatoriano, ciertos actos jurídicos como los contratos contentivos con títulos traslativos de dominio de bienes raíces, así como las donaciones que se hacen a favor de quienes no son legitimarios, deben satisfacer el impuesto municipal de *alcabalas*, regulado por los artículos 527 y siguientes del COOTAD.

#### **1.1.6.2. Actos gravados con impuestos**

Como ejemplo de actos gravados con impuestos tenemos a las importaciones y exportaciones, que son actividades de comercio exterior.

---

<sup>33</sup> Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, (Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1982), 266.

El intercambio comercial entre los países, surge por la necesidad del hombre de proveerse de mercancías, distintas a las que encuentran en su terruño y con ello nace toda una gama de políticas arancelarias, es decir gravámenes por el ingreso de productos a territorio nacional.

José L. Pérez y Narciso Amorós dicen: “El antecedente de este Impuesto se ha querido encontrar en Alfonso X, cuando en la Ley 5ª, título VII, exige portazgo por todo aquello que se trajere a vender o se sacara de determinado lugar”.<sup>34</sup>

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, señala que: “Los tributos al consumo abarcan tanto los que se aplican al comercio exterior – tarifas de importación y exportación- , como los que se cargan al comercio nacional, que pueden recaer sobre las ventas en general o sólo sobre las de artículos específicos”.<sup>35</sup>

De acuerdo a Ricardo Xavier Basaldúa, el Derecho Aduanero es el conjunto de normas de Derecho Público que tienen por objeto regular el tráfico internacional de mercancías, en este se halla inmerso el Derecho Aduanero Tributario, encargado de los tributos aduaneros, conformados básicamente por los derechos aduaneros de importación y de exportación, estos impuestos indirectos son instrumentos reguladores del comercio exterior de un país, con diversa finalidad, rentísticos o fiscales, protectores, económicos o extrafiscales, de cualquier forma estos derechos son restrictivos a dicho comercio, a estos se suman los tributos cuyo importe se limita al costo de los servicios prestados en las importaciones y en las exportaciones, que no constituyen impuestos sino tasas.<sup>36</sup>

#### **1.1.6.3. Hechos gravados con impuestos**

Como ejemplos de hechos que se encuentran gravados tenemos:

##### **Impuesto a la Renta o Riqueza**

Se trata de un impuesto directo, que grava al ingreso o al patrimonio, considerados estos como medida de capacidad contributiva.

La tributación en términos generales se ve reflejada sobre dos amplios espectros, la renta o riqueza, y el consumo o transferencia.

La renta es el ingreso proveniente del trabajo, de los bienes o de ambos, se grava el beneficio que se obtiene durante un período fiscal al desarrollar una

---

<sup>34</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública*, (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas s/f), 288.

<sup>35</sup> Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, *Derecho Financiero*, (México: Editora McGraw-Hill, 1997), 91.

<sup>36</sup> Ricardo Xavier Basaldúa, *El Derecho tributario aduanero*, 1as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, (La Paz: Superintendencia Tributaria, 2008), 27 y siguientes.

actividad económica, resultante de la diferencia entre los ingresos y los egresos efectuados para obtener tales ingresos, y a su base imponible se le grava un impuesto, el de renta.

Se trata pues, de una imposición al ingreso obtenido, al enriquecimiento económico. En el Ecuador se aplica sobre el impuesto a la renta global, así lo señala el artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), es decir sobre todas las rentas cualquiera que sea su origen, a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo o del capital, sean de fuente ecuatoriana o los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

A la renta se la considera una riqueza nueva, un incremento patrimonial, provenga de ingresos permanentes, u ocasionales como son los de plusvalía, las herencias, legados, donaciones, ganancias al juego, entre otros.

#### **1.1.6.4. Situaciones gravadas con impuestos**

##### **Impuesto al patrimonio**

Contablemente, patrimonio es el conjunto de bienes y derechos, es decir los activos menos las deudas que posea la persona, que son los pasivos.

Es un impuesto antiguo y es en la edad media que toma fuerza, al gravar la propiedad inmobiliaria y las fortunas ante la necesidad recaudatoria por el escaso ingreso por impuestos sobre los consumos.

Según lo señala Héctor B. Villegas, el impuesto al patrimonio “es el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes [...] se proponen, en realidad, gravar el ‘rendimiento anual’ del capital, [esto] es fundamental para distinguir el hecho imponible del impuesto, de su fuente económica”.<sup>37</sup>

Recojo el criterio de Catalina García Vizcaíno quien manifiesta sobre el impuesto al patrimonio que: “si las personas físicas no tienen ingresos periódicos derivados del patrimonio, al impuesto debe pagárselo con rentas provenientes del trabajo personal o mediante ahorros antes acumulados, afectándose la formación y permanencia del capital”.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 589.

<sup>38</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, tomo I, 2ª ed., (Buenos Aires: Depalma, 1999), 94.



Tanto el patrimonio cuanto la renta, son formas parecidas de mirar la riqueza, solo que para la renta, la riqueza se la conceptualiza a lo largo del tiempo, mientras que para el patrimonio, la riqueza es medible en el momento actual.

El impuesto al patrimonio, está dirigido a gravar la tenencia de todos los elementos que integran el patrimonio de la persona, y en particular el enriquecimiento que se manifiesta a través de un aumento de valor de los activos productivos fijos y de consumo que conforman el patrimonio.

Se considera gravar los bienes que la persona posee, basado en una declaración anual, en la cual se hará constar los bienes raíces, automotores, naves, aeronaves y similares, joyas, ahorros y depósitos en cuentas en instituciones financieras ubicadas en el país o en el extranjero. En nuestro país, la declaración anual patrimonial aún se mantiene como mera información declarativa.

Catalina García Vizcaíno, en su libro intitulado *Derecho Tributario* señala que: “Por necesidades financieras, a partir del siglo XIII [...] se desarrolló la costumbre de recaudar impuestos *anuales* al patrimonio, o periódicos y con cuotas moderadas [...]. En la segunda mitad del siglo XIX, en algunos países, el impuesto al patrimonio tenía una alícuota bastante baja y con frecuencia no progresiva, ya que en forma primordial se intentaba una sobrecarga al impuesto a la renta”.<sup>39</sup>

Este tipo de impuesto es periódico en países como Uruguay, Suecia, India, etc. y su fin según García Vizcaíno es procurar la explotación eficiente del patrimonio, y de esta manera contrarrestar la carga impositiva. “Es decir, el contribuyente se halla inducido a explotar los bienes o a venderlos para neutralizar la incidencia del gravamen [...]. De ahí que cumplen con el principio ‘productivista’ de la doctrina italiana (Einaudi), que consiste en premiar a los contribuyentes que posean capitales productivos y en castigar a aquellos que poseen bienes improductivos o poco productivos, o fondos inactivos”.<sup>40</sup>

Las declaraciones de impuestos patrimoniales, en nuestro país tienen un interés informativo, estadístico, de la administración tributaria, ya que estos datos coadyuvan a trazar políticas fiscales, toda vez que pueden reflejar la capacidad contributiva del declarante, se puede ejercer un control sobre otros impuestos como el impuesto a la renta, se potencia el principio de equidad y sirve como medida para delinear mecanismos de redistribución de la riqueza.

---

<sup>39</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 150.

<sup>40</sup> Catalina García Vizcaíno, *ibíd.*, 151.

Como vemos, variados y múltiples motivos son objeto de tributación, basta que estén previstos de antemano en la ley, como presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, de allí que, para que nazca el tributo se parte de la existencia de un hecho generador, es decir de la realización del hecho, acto u objeto imponible.

A fin de aportar más en lo dicho, citaré ejemplos relevantes de impuestos, que ya sea por la existencia de un hecho, la celebración de un contrato, la realización de una actividad o por una situación, dan lugar a la imposición de gravámenes, así:

### **Imposición al consumo**

Se puede considerar como el antecedente del gravamen a las ventas, ya que conforme lo señala Mauricio A. Plazas Vega grava “las operaciones o actos considerados como hechos generadores pueden ser consecuencia o resultado de un acontecimiento económico imponible (consumo)”.<sup>41</sup>

La imposición al consumo, que indistintamente afecta a pobres y ricos, ya que grava al consumidor, obliga a que por equidad y capacidad contributiva, ciertos productos de primera necesidad como el pan, azúcar, manteca, sal, entre otros, estén desgravados, no así otros productos como los denominados *suntuarios* que no forman parte de la canasta básica y normalmente son consumidos por aquellos que más capacidad adquisitiva poseen.

Previo al consumo, normalmente se produce una transferencia, que es objeto imponible, la transferencia según Catalina García Vizcaíno, se entiende a: “la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles”.<sup>42</sup>

José L. Pérez y otros autores españoles como antecedente del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, dicen: “Tiene el sistema propio de los consumos específicos [...].Se incrementa el gravamen sobre el consumo y uso de productos de lujo [...] así como establecer impuestos de compensación por razones de política económica o de política social y precios altos para ciertos productos nacionales o importados”.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 744.

<sup>42</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 198.

<sup>43</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública*, 327.

Esta imposición a igual que la de renta, constituyen manifestaciones claras de capacidad contributiva, que admiten por lo tanto ser gravadas.

### **Impuesto al valor agregado**

Conforme lo señala Mauricio A. Plazas Vega, el impuesto sobre el valor agregado, IVA, desde su creación en Francia en 1954, universalmente ha sido acogido por todos los sistemas tributarios, en consideración de la importancia del impuesto a las ventas, particularmente en su modalidad de impuesto *plurifase* sobre el valor añadido, que supone, la ampliación de la base gravable, en razón de que recae sobre la totalidad del valor añadido acumulado del producto, desde su fabricación hasta la venta al consumidor final.<sup>44</sup>

En relación a las transferencias de bienes y servicios, se satisface el IVA, es decir un gravamen al *valor agregado* del bien, este conforme los autores Beker y Mochón “es la diferencia entre el valor de los bienes producidos y el costo de las materias primas y los bienes intermedios que se utilizan para su obtención”.<sup>45</sup> El impuesto se aplica en mérito del valor agregado resultante de la diferencia entre el valor de los bienes vendidos y el valor que esos bienes tuvieron cuando se los compró.

Este es un impuesto indirecto, cuyo responsable por mandato de la ley es el vendedor, este tributo es trasladado en la cadena de comercialización a las personas que adquieren los bienes, los usen temporalmente, importen los bienes o reciban los servicios, pero solo en su parte de valor agregado, ya que es el consumidor final quien absorbe la totalidad del impuesto.

El IVA es un tributo propiamente a las ventas, en una modalidad de impuesto sobre el valor agregado que se produce por la venta, y que incide una sola vez en el precio, ya que si bien se produce en cada etapa de comercialización, grava solo en la parte del valor de sus ventas, correspondiente al monto económico añadido en cada una de estas etapas, y así en cadena, pudiendo el contribuyente resarcirse del pago del impuesto si lo vuelve a comercializar dentro de la cadena, a través de la figura del *crédito tributario*, de manera que la liquidación y pago del impuesto causado es la diferencia resultante del IVA generado en las ventas, menos el IVA pagado en las compras el cual constituye crédito tributario para el declarante.

---

<sup>44</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el Valor Agregado*, (Bogotá, Editorial Temis, 2da ed., 1998) 45, 47.

<sup>45</sup> Víctor Alberto Beker y Francisco Mochón Morcillo, *Economía Elementos de Micro y Macroeconomía*, 86.

## **Impuesto sobre el capital**

Desde el punto de vista económico la palabra ha sido vinculada con el concepto de producción de manera que por *capital* de acuerdo a Mauricio A. Plazas Vega, se entiende “el valor de las cosas que concurren o pueden concurrir a la producción”.<sup>46</sup>

Este impuesto, se aplica sobre las ganancias de capital, recayendo por ejemplo sobre la venta de acciones, bonos, sobre los excedentes de las empresas, sobre la plusvalía es decir cuando los ingresos de la venta de un activo de capital son mayores que el precio de compra.

## **Impuesto sobre la producción**

En el diccionario de José Luis Vizcarra se da una definición de Impuesto sobre la Producción y dice: “Para las Cuentas Nacionales, es el pago obligatorio, en dinero o en especie, que recibe el gobierno de otros sectores institucionales como pago por la producción de bienes y servicios cuando éstos se producen, suministran, venden, transfieren o se disponen de otra manera por sus productores”.<sup>47</sup>

Se trata de un impuesto que grava a formas de producción, con cargas nuevas a la fabricación de bienes y otros, así por ejemplo se grava a la producción y venta de energía eléctrica a la red, la que producen huertos solares, los parques eólicos, las centrales hidroeléctricas, conforme lo establece la Ley Española 15/2012, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 2012, referente a medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

## **Impuesto al activo**

*Activo* “Es el conjunto de bienes y derechos cuya titularidad pertenece a una persona física o jurídica [...] derechos de cualquier clase, caja y bancos y activos financieros”.<sup>48</sup>

Es un gravamen a la posesión de riqueza, este afecta a las empresas como gravamen complementario del impuesto sobre la renta.

Héctor B. Villegas señala que este tributo puede ser caracterizado como una forma de imposición patrimonial, semejante al impuesto sobre los capitales y al impuesto al patrimonio neto.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el Valor Agregado*, 820.

<sup>47</sup> José Luis Vizcarra Cifuentes, *Diccionario de Economía*, 1era. ed., (México: Grupo Editorial Patria, 2007), 176.

<sup>48</sup> Ramón Tamames y Santiago Gallego, *Diccionario de Economía y Finanzas*, 1era. ed., (Madrid: Alianza Editorial, 1994), 11.

En consideración de lo señalado este impuesto, grava a los bienes y derechos que forman parte del patrimonio de un sujeto.

### **Impuesto sobre sueldos y asignaciones**

José L. Pérez y Narciso Amorós sobre este gravamen dicen:

Los antecedentes se remontan a la guerra de Sucesión, en donde se encuentra un tributo que gravaba en un 10 por 100 los sueldos de los empleados de Consejos y Tribunales. Carlos IV lo hizo extensivo a todos los sueldos, y transcurrido algún tiempo se estableció, en el año 1810, y Fernando VII, el 30 de mayo de 1817, dispuso el descuento del 4 por 100 a los empleados cuyos sueldos excedieran de 12.000 reales.<sup>50</sup>

De suyo, la característica de este impuesto es que fue de carácter extraordinario, requerido para un momento de iliquidez de la caja real, y por lo tanto transitorio.

### **Impuesto sobre beneficios industriales y comerciales**

Sobre este gravamen se ha dicho que, se intenta convertir en el impuesto básico de las empresas industriales y mercantiles, estableciendo una cuota fija o de licencia y al mismo tiempo estableciendo una cuota variable, que viene a ser la contribución mínima sobre la renta, para personas jurídicas, que realizan actividades industriales y comerciales.<sup>51</sup>

El impuesto referido, está dirigido a un segmento de sujetos pasivos, a las empresas que se dedican a realizar actividades industriales y mercantiles, y su componente es mixto, por una parte, se determina una cuota fija, sobre el permiso, registro y licencia habilitante para su operación; y, la variable, sobre los ingresos y ganancias que pudieren obtener, de allí su nombre de beneficios industriales y comerciales o mercantiles.

Víctor Beker y Francisco Mochón, ubican a los diferentes impuestos, que han sido motivo de análisis, de acuerdo a sus características, así:

1. Según recaigan sobre los individuos o sobre los bienes y servicios:

---

<sup>49</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 608.

<sup>50</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública*, 288.

<sup>51</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *ibíd.*, 326.

Impuestos Directos. Recaen sobre el contribuyente y no sobre los bienes. El ejemplo más característico es el impuesto a las ganancias.

Impuestos Indirectos. Son los recaudados en el momento de comprar los bienes y servicios y, por tanto, sólo afectan indirectamente al contribuyente. Un ejemplo típico es el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

2. Atendiendo a la proporción en que los impuestos recaen sobre los diferentes ingresos:

Impuestos Regresivos. Un impuesto es regresivo si el porcentaje tributado es cada vez menor a medida que el ingreso aumenta.

Impuestos Progresivos. Un impuesto es progresivo cuando a medida que aumenta el ingreso se tributa un porcentaje cada vez mayor.

Impuestos Proporcionales. Un impuesto es proporcional cuando se debe pagar un porcentaje constante del ingreso.<sup>52</sup>

Como hemos visto en el desarrollo de este acápite, son múltiples las formas de imposición que están relacionadas con la actividad económica, materializada en hechos, actos, contratos y situaciones, en los que incursiona o se ve inmersa la persona, se han descrito algunos de los gravámenes y del motivo que se causa, mismo que conforme reza en nuestro COT, su hecho generador debe estar de antemano previsto en la ley.

#### **1.1.7. Actividad económica para efectos tributarios**

Siguiendo con la tendencia de analizar lo público y lo privado con relación a la tributación, la economía también es pública y privada, la primera engloba a la riqueza del Estado, es decir lo que corresponde al conjunto de activos de la nación, mientras que la economía privada es inherente al patrimonio de los particulares y a sus ingresos canalizados a través de dos parámetros, el consumo con su renglón más significativo la adquisición de bienes, y el ahorro.

En el *Diccionario de Economía* de José Luis Vizcarra Cifuentes, se da una definición de *actividad económica*, así: “ [es el ] conjunto de actos por los cuales los hombres utilizan medios escasos para satisfacer sus necesidades, produciendo

---

<sup>52</sup> Víctor Alberto Beker y Francisco Mochón Morcillo, *Elementos de micro y macroeconomía*, 166.

bienes. // Actividad que realizan las personas, empresas o gobierno con el propósito de producir, distribuir y consumir bienes y servicios”.<sup>53</sup>

La actividad económica privada, como se la conoce y estudia, está dirigida a satisfacer necesidades privadas de diversa índole, esta es desarrollada por los particulares y de acuerdo a su preeminencia las distintas necesidades conforme los estudiosos de la economía, se clasifican en:

- Primarias como por ejemplo: alimentación, vestido, vivienda;
- Secundarias, que están relacionadas con gastos sociales; y,
- Terciarias, que están vinculadas con lo cultural.

Una vez establecidas las bases sobre los términos economía privada y pública, corresponde diferenciar la actividad económica del Estado y la actividad económica de los particulares así:

El ejercicio de la gestión que realiza el Estado para el cumplimiento de sus fines se conoce como actividad financiera, esta es esencialmente económica y está dirigida a la satisfacción de necesidades colectivas, para lo cual se debe ejecutar un macro gasto público, grandes erogaciones económicas, desarrolladas por la actividad financiera del Estado, y regulada por el derecho de la hacienda pública denominada también *derecho financiero*, concebido este como la rama del derecho encargada de normar el manejo económico del Estado. Este derecho de la hacienda pública o derecho financiero abarca a todos los grandes negocios, así como las políticas y regulaciones económicas del Gobierno, dispersas en el manejo presupuestario, monetario y cambiario, de la deuda pública, del gasto público y compras públicas y, por supuesto lo tributario.

Parte fundamental de esta actividad, son los recursos tributarios, amparados por un sistema tributario, que debe observar tres principios básicos: igualdad generalidad y progresividad, y que encausa a dos tipos de impuestos directos e indirectos, como son el impuesto a la renta en el primer caso, y el consumo gravado con el IVA en el segundo caso.

La actividad económica, a través de la historia ha tenido un partícipe y una acción, el ser humano y su trabajo, lo que produce bienes y servicios que son consumidos y utilizados por la sociedad, que sustenta en este esfuerzo en gran medida su desarrollo.

---

<sup>53</sup> José Luis Vizcarra Cifuentes, *Diccionario de Economía*, 3.

Víctor A. Beker y Francisco Mochón, dicen: “La actividad económica se concreta en la producción de una amplia gama de bienes y servicios cuyo destino último es la satisfacción de las necesidades humanas. Los hombres, mediante su capacidad de trabajo, son los organizadores y ejecutores de la producción”.<sup>54</sup>

Las actividades productivas utilizan: trabajo, capital y recursos naturales, y con ellos, las unidades de producción, conformadas por personas o grupos de estas que forman empresas, ya sean públicas o privadas, producen bienes y servicios.

Beker y Mochón también señalan: “La organización de los factores productivos (tierra, trabajo y capital) dentro de las empresas, así como la dirección de sus actividades, recae sobre personas o grupos de carácter privado o público”.<sup>55</sup>

Castro y Lessa, autores del libro *Introducción a la Economía*, sobre sistema económico dicen:

Un sistema económico moderno constituye un complejo tejido de relaciones directas e indirectas, por las cuales los hombres llegan a disponer de variadísima gama de bienes, capaces de satisfacer sus múltiples necesidades y deseos materiales. De esta forma, los hombres dividen socialmente su trabajo y actúan integrados mediante una extensa corriente de intercambio de productos y prestación de servicios mutuos.<sup>56</sup>

César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, sobre actividad económica manifiestan:

Denota la ordenación de una serie de actividades que ejecutan los agentes económicos para producir bienes y servicios útiles o potencialmente útiles para satisfacer necesidades humanas concretas así como de la sociedad organizada, en el marco de un lapso concreto. También creemos que toda actividad económica necesariamente tiene que ser al mismo tiempo una actividad para producir, aunque muchos estudiosos de la Economía tratan por separado estas dos nociones.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Víctor A. Beker y Francisco Mochón, *Economía Elementos de Micro y Macroeconomía*, 15.

<sup>55</sup> Víctor A. Beker y Francisco Mochón, *Economía Elementos de Micro y Macroeconomía*, 16.

<sup>56</sup> A Castro y C. Lessa, *Introducción a la Economía*, (México: siglo veintiuno editores, 1975), 17.

<sup>57</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, (Quito: Corporación Editora Nacional, 2014), 173.



Más adelante los citados autores, precisan que hablar de *actividades económicas*, es referirse a una extensa variedad de situaciones económicas y exponen el siguiente ejemplo: “tan actividad económica es la que se ejerce en una tienda de abarrotes de barrio o, la que realiza un vendedor de helados que se desplaza con su propio vehículo expendedor por los parques de la ciudad, como aquella que ejecuta un vendedor de aspiradoras a domicilio o, finalmente, un concesionario de vehículos”.<sup>58</sup>

Actividad económica, comprende los procesos organizados destinados a la producción, distribución y consumo de bienes y servicios que requiere el ser humano para su subsistencia y en sus relaciones en sociedad, también sirven para satisfacer las necesidades colectivas, la dinámica de estas actividades logra un crecimiento económico personal y empresarial, y por los ingresos, renta y consumo, que ellas producen, tienen efectos impositivos que benefician a las arcas fiscales. De otra parte es preciso identificar a la actividad, ubicarla en el sector de la economía que le corresponda, establecer su continuidad y permanencia, y determinar si debe ser gravada o no, ya sea con impuestos fiscales nacionales, respondiendo a la naturaleza de la actividad, o ya sea con gravámenes locales, cuya gestión impositiva corresponde a las administraciones tributarias municipales o metropolitanas.

En el caso de la patente para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la Administración Tributaria Municipal, basa su clasificación económica para efecto de determinar el valor a satisfacer por patente, de aquellos sujetos que no llevan contabilidad, en La *Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas*, cuyas siglas son (CIIU), esta clasificación internacional de actividades productivas, tiene como propósito principal ofrecer un conjunto de categorías de actividades que se puedan utilizar para encasillar actividades gravadas, así como para la reunión y difusión de datos estadísticos de esas actividades.

Desde que se aprobara la versión original de la CIIU en 1948, la mayoría de países en el mundo, la utiliza como su clasificación nacional de actividades económicas, la CIIU también ha servido para que los países elaboren sus propias clasificaciones de actividades económicas y / o productivas, de acuerdo al tipo de actividad económica y social, dado que incorpora una inmensa variedad de

---

<sup>58</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Ibíd.*, 173.

actividades, convirtiéndola en una herramienta muy útil para la comparación internacional de datos e instrumento de gran valía para la elaboración de estadísticas, registros y otros relacionados.<sup>59</sup>

Para el caso de las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, la forma de determinar el valor a pagar y la correspondiente declaración está dada en función del capital o patrimonio, resultante de la diferencia entre el activo y el pasivo.

### **1.1.8. Relación que existe entre tributación y actividad económica**

Existe una íntima relación entre tributación y actividad económica, partiendo de que los impuestos afectan en su desarrollo, pues inciden en la capacidad de compra e inversión de los particulares. De ahí que una política económica expansiva va de la mano con una política de limitación de gravámenes y o tarifas, lo que redundaría en un mayor consumo y por ende en una mayor producción y empleo.

La tributación por tanto, está atada a la política económica y fiscal del Estado y por ende a las finanzas públicas, de responsabilidad del ministerio del ramo. Mauricio Plazas Vega, se refiere a la *hacienda pública* y a las *finanzas públicas* como sinónimos,<sup>60</sup> al punto tal que a los ministerios del ramo se los identifica ya sea como de finanzas o de hacienda.

En el Ecuador, el organismo encargado de velar por las finanzas públicas, y aplicar las políticas fiscal y presupuestaria del país, nació en el año de 1830 con el nombre de Ministerio de Hacienda, así aparece en el artículo 38 de la Constitución Política del año 1830, conservando este nombre hasta julio de 1944, en el que el Presidente de la República de ese entonces doctor José María Velasco Ibarra, mediante Decreto No. 552 de 29 de julio de 1944, publicado en el Registro Oficial No. 50 de 31 de julio de 1944 lo sustituyó por Ministerio del Tesoro, encargada esta Cartera de Estado de la administración de las rentas públicas y recaudación de impuestos, tasas y otras rentas, pasando luego a denominarse Ministerio de Finanzas por decisión de la Junta Militar de Gobierno, a través del Decreto Supremo No. 1146

---

<sup>59</sup> Naciones Unidas, “Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU)” [2009] < [http://unstats.un.org/unsd/publication/seriesM/seriesm\\_4rev4s.pdf](http://unstats.un.org/unsd/publication/seriesM/seriesm_4rev4s.pdf)>. Visitado en febrero 2015.

<sup>60</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 250.

publicado en el Registro Oficial No. 162 de 24 de enero de 1964, nombre que se mantiene hasta hoy, salvo un período en que se denominó de Economía y Finanzas.

La hacienda pública, contempla tanto el conjunto de bienes del Estado que forma su patrimonio cuanto las deudas internas y externas o empréstitos adquiridos con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones, siendo el Derecho Financiero, la ciencia encargada de su estudio.

José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, al referirse a la hacienda pública dicen:

*La Hacienda Pública*, se nos aparecería, pues:

1°. Como la ciencia de los ingresos públicos y de los procedimientos técnicos idóneos para obtenerlos.

2°. Por razón de la materia de que se ocupa, como una ciencia económica.

La razón es muy sencilla. La obtención de ingresos para el Estado es, en sí mismo, un problema económico y se resuelve por una actividad económica.<sup>61</sup>

Por lo tanto, la relación entre tributación y actividad económica, está dada en que son componentes de las finanzas públicas, en que son necesarias para el Estado por los ingresos que de ella provienen, correspondiendo las finanzas públicas, por su ámbito al análisis y estudio del Derecho Financiero, mientras que los tributos al Derecho Tributario.

#### **1.1.9. Doble imposición interna**

En consideración de la estructura de los Estados, los impuestos pueden ser federales, estatales, provinciales, departamentales y municipales, en estos últimos encontramos considerados a los impuestos locales, así en el Ecuador: los impuestos predial, alcabalas y de registro que están referidos en la adquisición de inmuebles, a los espectáculos públicos, y los relacionados al desarrollo de actividades económicas siempre dentro de la jurisdicción local y que en general son: el de patente y, el 1.5 por mil sobre los activos totales.

Tal como el Estado prevé recaudar recursos a través de gravar con cargas tributarias a los ciudadanos, también la hacienda pública municipal, registra ingresos

---

<sup>61</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública*, 26.

variados, por tributos con los cuales impone a sus vecinos, beneficiándose de la recaudación de la gama completa de estos, ya que a ella ingresan recaudaciones no solo de impuestos, sino de tasas y de contribuciones especiales de mejoras, por los servicios que presta y las obras que ejecuta, respectivamente.

Reproduzco un concepto de doble o múltiple imposición muy claro “existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder Tributario”.<sup>62</sup>

Es menester establecer la diferencia entre un impuesto fiscal, de un impuesto local, al respecto Mauricio Plazas Vega sobre el término *fisco* dice:

El término *fisco* tiene su origen etimológico en la palabra latina *fiscus*, utilizada entre los romanos para designar la cesta de mimbre en la cual se guardaba la recaudación de los impuestos. Posteriormente se hizo extensiva al caudal de impuestos que integraban el cesto y, finalmente, se utilizó para hacer referencia al *tesoro del príncipe* (emperador o rey) por oposición al *erario* o *aerarium*, voz ésta que identificaba el tesoro del Estado [...] Hoy se menciona al fisco para identificar al patrimonio del Estado [...] en lo que atañe a su integración por ingresos provenientes de tributos.<sup>63</sup>

El citado autor añade: “En la Nación recae la titularidad del crédito tributario y en el Parlamento el poder de regular todo cuanto atañe al impuesto. Por ese motivo, la renta correspondiente a su recaudación figura en el presupuesto nacional”.<sup>64</sup>

Conforme apreciamos los impuestos pueden ser nacionales o locales, los segundos pueden ser provinciales, municipales y departamentales, dependiendo de la estructura organizacional del país.

Los impuestos nacionales en el Ecuador rigen en todo el territorio continental e insular del país, el poder legislativo del Estado los crea y son administrados por un ente tributario central, el Servicio de Rentas Internas (SRI), que administra el impuesto sobre la renta, el IVA, el ICE, así como los impuestos de salida de divisas,

---

<sup>62</sup> Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, (Buenos Aires), 311, citado por Catalina García Vizcaíno, “Derecho Tributario”, Tomo I, 2ª. Edición, (Buenos Aires: Depalma, 1999), 211.

<sup>63</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 249.

<sup>64</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *ibíd.*, 827.

el de matriculación vehicular, el de tierras rurales y, otros relacionados a la protección ambiental, los denominados impuestos verdes.

El artículo 1 de la Constitución, establece que el Ecuador es un Estado unitario, por lo que impera un solo poder tributario, consagrado en la Carta Fundamental, distinta suerte corren los sistemas federales, César Montaña en su libro *Manual de Derecho Tributario Internacional* dice:

En los sistemas federales las causas de la doble imposición interna tienen su caldo de cultivo en la ausencia de señalamiento constitucional sobre los límites precisos de los campos de acción tributaria de la federación, de las entidades federales y los municipios. [...] Hablar de doble imposición interna implica aludir a supuestos en los cuales un mismo contribuyente es gravado atendiendo a un mismo hecho imponible, por dos o más impuestos idénticos o similares, exaccionados por dos o más entes públicos que pertenecen al mismo Estado, en el mismo período de tiempo.<sup>65</sup>

Los impuestos locales obedecen en buena medida a la necesidad de obtener ingresos para los entes descentralizados. En Argentina los *impuestos provinciales* por ejemplo, que son recaudados por las direcciones de rentas de cada provincia, sobre tributos como el *impuesto de sellos* que gravan contratos, patentes que gravan a los automotores, a los ingresos brutos y los impuestos inmobiliarios, son administrados directamente por los gobiernos de cada provincia. Resulta innegable que aparece la sombra de la doble imposición, de una parte el reconocimiento de la Constitución Nacional Argentina de la autonomía municipal, y por otra la capacidad de las provincias de dictar su propia constitución, así lo manda el artículo 123,<sup>66</sup> con la poca coparticipación de los impuestos, a los sellos por ejemplo, con menos del 50% de las jurisdicciones provinciales lo comparten con sus municipios, los cuales buscan generar recursos, el caso se da, en particular, al tratar a los tributos

---

<sup>65</sup> César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 1era. ed., (Quito: Corporación Editora Nacional, 2007) ,135.

<sup>66</sup> El art. 123 de la Constitución de la Nación Argentina, Ley No. 24.430, promulgada en Boletín Oficial el 3 de enero de 1995, dice: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5°. Asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y financiero”.

municipales que inciden sobre la actividad comercial, industrial o de servicios como “Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene”.<sup>67</sup>

Los *impuestos departamentales* aparecen según la estructura del Estado, así en Colombia, en donde el crédito o beneficio del ingreso tributario lo ostenta el Departamento, quien los regula son de manera originaria el Parlamento y de manera derivada las Asambleas Departamentales. Ejemplos de estos impuestos en dichas circunscripciones territoriales del citado país son: el de registro, el de venta de licores, el de circulación y tránsito, el de consumo de gasolina, el de premios de loterías y el de espectáculos públicos. Y por último tenemos los impuestos municipales, en estos el municipio es el titular del crédito tributario, ostentando el poder de regular estos impuestos municipales, el Parlamento y de manera derivada el Concejo Municipal, por lo que la renta correspondiente a su recaudación se refleja en el presupuesto del municipio. En Colombia tenemos como impuestos *municipales*: el predial, el de industria y comercio y complementario el de avisos, el de juegos permitidos y, el de ventas por el sistema de clubes.<sup>68</sup>

Es menester insistir que la doble imposición se produce cuando dos o más gravámenes afectan al mismo contribuyente por un mismo hecho imponible.

Según Horacio A. García Belsunce en su libro *Temas de Derecho Tributario*: “la doble o múltiple imposición por sí misma no es inconstitucional, en tanto y cuanto cada uno de los gravámenes que configuran esa doble o múltiple imposición hayan sido creados por poderes fiscales con competencia tributaria válida en la materia”.<sup>69</sup>

El mismo autor hace referencia a Ottmar Bühler quien dice que la doble imposición es la “sujeción directa o indirecta de la misma persona por un mismo presupuesto de hecho económico para un mismo período de tiempo con el mismo o semejante impuesto”.<sup>70</sup>

En referencia al caso argentino, Horacio A. García, señala que la Comisión Federal de Impuestos, ha dicho que no hay doble imposición entre el *impuesto nacional* a las ventas con el *impuesto provincial* a las actividades lucrativas, a pesar

---

<sup>67</sup> Mirta L. García y Germán Krivocapich, “Poder Tributario Municipal”, en *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Enrique G. Bulit Goñi, (Buenos Aires: Ad-Hoc, 2014), 178.

<sup>68</sup> Arts. 171 y siguientes del Código de Régimen Municipal Colombiano, en Decreto 1333, expedido el 25 de julio de 1986.

<sup>69</sup> Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, 119.

<sup>70</sup> Horacio A. García Belsunce, *ibíd.*, 120.

de que los dos gravan ingresos brutos resultantes de la venta de un bien o de la presentación de un servicio.

Sin embargo, el mismo autor señala lo siguiente:

Como la jurisprudencia (de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires) ha admitido que sí hay doble imposición entre el impuesto municipal de las actividades lucrativas y los impuestos de las comunas que gravan la misma base imponible, estas últimas han recurrido a las contribuciones que aplican por habilitación, inspección e higiene de las actividades comerciales, industriales, profesionales, etc., que se desenvuelven en el ámbito comunal y les han dado el nombre de tasas, para configurar otra especie tributaria y escapar así a la sanción de doble imposición.<sup>71</sup>

La doble imposición local es el resultado de apetencias de las administraciones tributarias tanto nacional como seccional, estas últimas pueden inclusive maquillar esta doble imposición con la creación de tasas en lugar de impuestos, pero que en definitiva son gravámenes por un mismo hecho imponible.

En la concurrencia de la doble o múltiple imposición sobre un contribuyente, podría configurarse *confiscación* del capital o de la renta, por la aplicación de dos o más impuestos, claro está siempre en consideración del impacto económico cuando juntas resulten excesivas, exorbitantes, de ahí que si concurren dos o más gravámenes, provenientes de la capacidad de imposición del Estado a través de los órganos centrales nacionales o locales (municipios) por un mismo hecho imponible, convendría que la suma de las tarifas no alcancen límites tales que puedan derivar en un acto confiscatorio, de suyo prohibido por la norma constitucional, al garantizar en el artículo 321 de la Constitución el derecho a la propiedad privada en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa y mixta.

Horacio A. García, cita un fallo de la Corte de los Estados Unidos de América y dice que:

El estado puede conferir el poder que crea conveniente, siempre que no sea otro mayor que él mismo posee, salvo en cuanto pueda estar prohibido o limitado por la Constitución [...] no pudiendo autorizar a las municipalidades a establecer otros

---

<sup>71</sup> Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, 122.

impuestos que aquellos que él mismo puede imponer (los estados locales no podrán delegar en los municipios impuestos que correspondan al estado federal). Tal poder de imposición así *delegado* [...] puede ser limitado en cualquier sentido, pero si no lo es, incluye todo el poder de imposición poseído por el estado, pudiendo entonces la municipalidad gravar toda la propiedad dentro de su jurisdicción.<sup>72</sup>

La doble imposición o superposición de impuestos, *per sé*, no sólo que puede contrariar principios y normas constitucionales y legales, sino que causa inseguridad jurídica para con el contribuyente, a más de que puede ser altamente nocivo e inconveniente en la actividad económica, y a la afectación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, establecen semejanzas entre el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales y la patente, lo que podría dar lugar a considerar que existe una doble imposición, ya que en ambos tributos el hecho generador abarca cualquier tipo de actividad económica desarrollada de manera permanente, este espectro tan amplio en el que se desarrollan ambos impuestos, da lugar a la existencia de un mayor número de contribuyentes lo que incrementa la recaudación, situación similar de la existencia de una eventual doble imposición, advierten los citados autores, ocurre entre el impuesto predial urbano y el impuesto a los solares no edificados.<sup>73</sup>

Situándonos en un gravamen local a la actividad económica versus otros gravámenes nacionales, miremos el caso del derecho de patente argentino, este grava el ejercicio con fines de lucro de todas las actividades de comercio, industria, oficio, profesión, negocio u otras productivas de carácter habitual, este gravamen local, duplica la carga entre otros con el impuesto nacional al valor agregado que sustituyó al impuesto a las ventas, estos tributos tienen un hecho imponible análogo, una naturaleza semejante, el ejercicio de actividades con fines de lucro, es decir lucrativas. Por lo dicho se daría una doble imposición, entre el gravamen patente con el IVA.

Vale la pena detenernos en el análisis que para el caso argentino hace Horacio García quién se hace la siguiente pregunta: “b) Hay doble imposición como

---

<sup>72</sup> Horacio A. García Belsunce, *ibíd.*, 198.

<sup>73</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 173.



consecuencia del impuesto nacional al valor agregado y el derecho de patente (impuesto) de la Municipalidad de Buenos Aires”.<sup>74</sup>

Para Horacio García no hay doble imposición, en consideración de que los hechos imponible son diferentes, ya que el impuesto al valor agregado grava las ventas, servicios e importaciones, mientras que con el otro es por el ejercicio de actividades habituales del comercio, industria, oficio, profesión, o negocios.

Sin embargo el mismo autor señala que es preciso dejar a un lado el punto de vista jurídico formal y atender a la realidad económica afectada por los hechos imponible, así como la capacidad contributiva de los obligados y la proporcionalidad del impuesto ya que según García: “Un impuesto sobre los ingresos brutos, que paga en la misma medida el que gana como el que pierde, no es proporcional a las capacidades contributivas [...] la solución se encontraría en una verdadera y auténtica simplificación de los sistemas tributarios y en una adecuada coparticipación de los sujetos activos de los mismos”.<sup>75</sup>

Esta reflexión, se basa en los principios tributarios de equidad y capacidad contributiva, que deberían imperar a la hora de crear un impuesto, a fin de que no quede ninguna duda sobre la existencia de una doble imposición.

En consecuencia la doble imposición que es el resultante de gravar un mismo hecho con varios tributos dentro de un mismo período y a un mismo sujeto pasivo, en muchas veces puede derivar de las apetencias de las administraciones tributarias tanto nacional como seccional.

## **1.2. Los impuestos que gravan a las actividades económicas**

### **1.2.1. Imposiciones sobre las actividades económicas**

Así como habíamos descrito los gravámenes que afectan a distintas situaciones o hechos, las actividades económicas propiamente dichas, registran imposiciones, para entender aquello cito a Catalina García Vizcaíno quien dice:

Los orígenes del impuesto que grava las actividades ejercidas con fines de lucro provienen de la Edad Media, en la cual los señores feudales y monarcas

---

<sup>74</sup> Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, 234.

<sup>75</sup> Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, 237-8.

otorgaban una carta – patente autorizando al súbdito para que desarrollara cierta actividad (comercio, industria, profesión u oficio) [...] Con el transcurso del tiempo, el tributo que nos ocupa ha pasado a ser un impuesto que se debe pagar conforme a la capacidad contributiva, que se presume configurada por el ejercicio de determinada actividad, por regla general lucrativa.<sup>76</sup>

El ejercicio de actividades comerciales, industriales o de otra índole económica – productiva, no debe quedar condicionada al otorgamiento de un permiso – patente, esto no se opone al hecho de gravar razonablemente ingresos provenientes de la actividad económica, presentada en el comercio, industria, profesión, oficio u otros.

### **1.2.2. El impuesto**

El término impuesto tiene su origen etimológico en la palabra latina *impositus*, gravamen que nace con la carga de ser satisfecho y que se debe hacerlo conforme a la capacidad financiera, contributiva, de quien está por ley obligado.

El impuesto es un tributo sobre el cual el Estado no debe prestar un servicio individualizado, ni realizar una obra específica, sino más bien es el resultado de actos, hechos o circunstancias de naturaleza económica o jurídica realizadas por el sujeto pasivo, así como toma en consideración el principio de capacidad contributiva, es decir que quien más tiene, debe aportar en mayor medida y de esta manera favorecer en mayor grado al financiamiento estatal o seccional de ser el caso, para la realización de obras en beneficio de todos, operando con ello el principio de *distribución de la riqueza*.

Esta clase de tributo, es el más importante en las finanzas y sin embargo independiente de toda actividad del Estado respecto del contribuyente, sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre los dos sujetos, activo y pasivo, es considerado el tributo puro y simple, siendo su presupuesto cualquier hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación. Al impuesto le caracterizan dos elementos, el presupuesto de hecho, relacionado con la persona del contribuyente, se adeuda el impuesto porque el contribuyente posee un bien, obtiene una renta, realiza un consumo; y, el destino de la recaudación que está dirigido a los

---

<sup>76</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 396.

gastos general del Estado, pudiendo también establecerse un destino especial, pero esta afectación es ajena a la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente.<sup>77</sup>

### 1.2.3. Clases de impuestos

Para determinar una clasificación de los impuestos, es menester basarnos, por un lado en la capacidad contributiva del sujeto pasivo y por otro en la imposición que recae sobre actos, hechos, contratos, o situaciones, siendo así tenemos: impuestos *directos*, como es el impuesto a la Renta; *indirectos*, caso del IVA; *personales* como es el impuesto a la Renta; *reales* como es el impuesto Predial; *internos*, caso de los impuestos a las Tierras Rurales; *externos*, como son los Aranceles; *ordinarios*, que son aquellos que aportan habitualmente al Presupuesto General del Estado, como es el ICE; *extraordinarios*, que obedecen a situaciones coyunturales, como por ejemplo las Sobretasas Arancelarias; así también los impuestos *proporcionales*; y, los *progresivos*.

Por la naturaleza del impuesto, el contribuyente que satisface a favor de la administración tributaria el pago de este no tiene *per sé* el derecho a exigir algo concreto al Estado, sin embargo implícitamente está la expectativa de que el impuesto se concrete en obras y servicios, y en la medida que el Estado con los impuestos visibilice y materialice en obras, se abona a la cultura tributaria del contribuyente, ya que si el individuo siente que el Estado le procura bienestar hay la consecuente reciprocidad de contribuir para ella.

Mauricio Plazas Vega dice: “Son numerosas las definiciones del impuesto que han planteado la doctrina y las legislaciones, todas las cuales coinciden en destacar la ausencia de una contraprestación inmediata, directa y divisible en favor del contribuyente que lo sufraga, o en el poder soberano que subyace tras su creación y su recaudo, en condiciones de obligatoriedad y coacción”.<sup>78</sup>

El impuesto previo a su creación debe observar condiciones como la capacidad contributiva o aptitud de pago del contribuyente, volviéndolo desde su

---

<sup>77</sup> Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 3ra. ed., (Bogotá: Editorial TEMIS 2001), 113 a 115.

<sup>78</sup> Mauricio A Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 711.

nacimiento más justo y no meramente medida o instrumento para contribuir y con ello sufragar gastos del Estado.

Al impuesto se le debe concebir como una contribución sin retribución específica, que se cumple por alguna condición prevista en la ley, de las personas físicas y jurídicas, y que tiene por objeto, con el producto de su recaudación cubrir los gastos públicos.

El impuesto es el tributo por antonomasia ya que en este se reúnen las características y principios propios tributarios, como los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, generalidad y en particular, el principio de la capacidad económica, contributiva o de pago.

Ramón Tamames y Santiago Gallego en su *Diccionario de Economía y Finanzas*, sobre el impuesto dicen: “En el sistema fiscal, el tributo o carga que recae sobre el contribuyente, para de este modo subvenir al gasto público. Son directos, cuando se pagan por quienes han sido previamente designados en listas nominativas, por su disponibilidad de riqueza o renta [...] es el caso de los impuestos sobre el patrimonio, la renta, las sucesiones, etc”.<sup>79</sup>

Para Juan Martín Queralt, en su libro *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, el impuesto tiene su connotación y características especiales que los diferencian de los otros tributos así:

La nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Éste es el verdadero quid diferencial del impuesto. Esto es, en definitiva, lo que ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación.<sup>80</sup>

Entendidos los impuestos como las cargas que por mandato de una ley exige el Estado a los particulares, a través de sus administraciones tributarias incluidas las municipales, y que se diferencian de las tasas, pues estas generalmente constituyen, el pago como contraprestación por el servicio público recibido y, de las contribuciones especiales, que son consecuencia de la obra pública realizada que

---

<sup>79</sup> Ramón Tamames y Santiago Gallego, *Diccionario de Economía y Finanzas*, 290.

<sup>80</sup> Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 87.

beneficia y se supone o presume favorece a la plusvalía de los inmuebles aledaños o colindantes a la obra, así como de los que están dentro de la zona de influencia.

En relación a las tasas, esta clase de tributos está prevista en el artículo 566 del COOTAD.<sup>81</sup> Esta normativa abre el tratamiento legislativo, al referirse a la tasa como medio de retribución, *como contraprestación*, siendo el rector de la materia el *principio del beneficio*, según el cual, solo se ha de proceder a exigir el pago de una tasa al administrado que haya recibido el beneficio del servicio, sin embargo, hay experiencias diversas como el caso de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana, que se cobra anualizado con el impuesto predial y de acuerdo a la ubicación del predio, con elementos sustanciales hecho generador y base imponible propios de un impuesto antes que de una tasa,<sup>82</sup> a más de apartarse de las características propias de la tasa como son ser mensurable e individualizable, más aún si el pago de esta tasa de seguridad ciudadana ni te cuantifica el servicio, ni se satisface la seguridad.

Conforme lo señala Jorge Méndez Galeana en su obra *Introducción al Derecho Financiero*: “Las contribuciones deben estar establecidas en la ley y ser proporcionales a la capacidad económica o contributiva de quien deba cubrirlas, es decir, proporcionales a los ingresos de los contribuyentes; además, deben ser equitativas, esto es, justas y en igualdad de circunstancias para todos”.<sup>83</sup>

La tributación, está íntimamente ligada a la obligación fiscal, y constituye su esencia. En la obligación fiscal como lo señala Jorge Méndez Galeana “el contribuyente tiene un deber para con el fisco, que debe ajustarse a la ley”.<sup>84</sup> Obligación que desaparece cuando es satisfecha mediante el pago.

El impuesto es la prestación de dar, es decir una vez se cumple con el objeto imponible, este debe ser satisfecho por el sujeto pasivo a favor del Estado o sujeto activo en virtud del nacimiento de una obligación tributaria, por verificarse el hecho generador o imponible creado por ley, con sujeción de los principios de legalidad y

---

<sup>81</sup> El art. 566 del COOTAD dice: “**Objeto y determinación de las tasas.**- Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en este Código. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios”.

<sup>82</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 196, 197.

<sup>83</sup> Jorge Méndez Galeana, *Introducción al Derecho Financiero*, (México: Editorial TRILLAS, 2009), 36.

<sup>84</sup> Jorge Méndez Galeana, *ibíd.*, 52.

reserva de ley, pues a de requerirse de un trámite previo legislativo señalado en la Constitución y que se materialice en una ley.

Los impuestos son una fuente de ingresos ordinarios, que nutren y aportan permanentemente al Presupuesto General del Estado, y forman parte de los denominados ingresos fiscales, nacidos del mandamiento de una ley y constreñidos a ser cumplidos de manera obligatoria y con la amenaza de una acción coactiva, es decir de embargo y de remate.

Las actividades económicas se han visto afectadas con gravámenes tanto nacionales como locales, debido a las necesidades tanto del gobierno central cuanto de los municipios de financiar su cada vez mayor gasto para satisfacer a través de la entrega de obras y servicios, una demanda de requerimientos básicos que no deja de crecer, ante el vertiginoso crecimiento de las ciudades y de la población.

Los municipios ostentan una capacidad de imposición nacida de nuestra Constitución y la ley, una capacidad legislativa delegada, esta potestad tributaria municipal le brinda en buena medida autonomía presupuestaria y de gestión frente al poder central, cuando recurre a las tasas y contribuciones especiales o de mejora.

Por lo dicho si bien la capacidad de crear impuestos está reservada al Estado, y su propuesta como proyecto del Gobierno Central, no es menos cierto que las otras dos clases de tributos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras, están dentro de la competencia de los gobiernos seccionales, en particular de los municipios, detentando capacidad legislativa extendida o delegada, limitada claro está por la misma Constitución.

El impuesto es el gravamen tributario más caracterizado y en el que confluyen principios, reglas y procedimientos para su efectiva recaudación. Quizás el impuesto a la renta es el impuesto más emblemático pues en él concurren varios principios como el de progresividad, equidad y sobre todo el de capacidad contributiva.

El tratadista Fernando Pérez Royo, señala que el impuesto reúne dos situaciones complementarias entre sí, y dice:

En primer lugar, el impuesto es considerado como el tributo a emplear para la financiación de los servicios públicos indivisibles, es decir, sin beneficiario identificable de manera singular. En segundo lugar, el impuesto aparece como tributo aplicado en función del principio o criterio de capacidad de

pago[...]considerada como índice del presumible disfrute o provecho individual de dichos servicios.<sup>85</sup>

Analizando lo dicho por Pérez Royo, considero que si bien el beneficio de la obra o servicio público financiado por los impuestos, no es directo, si hay un beneficio aunque indirecto e indivisible y coincido en que el legislador debe observar y aplicar el principio de capacidad de pago o económico del potencial contribuyente para determinar su base imponible, cuantía y sujeto obligado.

El citado autor reproduce en su libro *Derecho Financiero y Tributario parte General*, la disposición prevista en La Ley General Tributaria española, que define al impuesto así: “Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.<sup>86</sup>

Catalina García Vizcaíno señala que: “por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado (v. gr., defensa, actividad legislativa), es decir, aquellos que si bien son útiles a toda la comunidad, no se da la posibilidad práctica de efectuar su particularización en personas determinadas”.<sup>87</sup>

Juan Martín Queralt se refiere explícitamente al impuesto sobre las actividades económicas, y señala que este tributo tiene su raíz en las antiguas *Licencias Fiscales*,<sup>88</sup> cuyo fin no era por sí mismo recaudatorio sino más bien de naturaleza catastral, vale decir de registro de actividades.

En relación a las actividades económicas, la Ley 39/1988, española, regula las haciendas locales, aquí se establece que el impuesto sobre actividades económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio dentro del territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que se ejerzan o no en local determinado, considerándose actividades empresariales las ganaderas, mineras, industriales, comerciales y de servicios. La actividad es empresarial cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios

---

<sup>85</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ibíd., 47.

<sup>86</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 47.

<sup>87</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 67.

<sup>88</sup> Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 770.

de producción y / o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.<sup>89</sup>

Los impuestos, son una obligación *ex- lege*, nacen de la ley y su fin es solventar el presupuesto estatal sin que medie un beneficio directo, individualizado y que no se satisface como contraprestación como es el caso de las tasas.

#### **1.2.4 Impuestos nacionales que gravan a las actividades económicas**

El Servicio de Rentas Internas (SRI), conforme lo determina el artículo 1 de su Ley de Creación, es una entidad de derecho público técnica y autónoma, encargada de ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República, así como de recaudar los siguientes impuestos nacionales que gravan a las actividades económicas<sup>90</sup>, y que están normados en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), publicada en el Registro Oficial Suplemento, No. 463 de 17 de noviembre de 2004, y sus múltiples reformas, así:

Impuesto a la Renta; a las Herencias, Legados y Donaciones; al Valor Agregado; a los Consumos Especiales; a la Salida de Divisas; a las Tierras Rurales; a los Activos en el Exterior; y, los denominados impuestos Verdes (impuesto ambiental a la contaminación vehicular e impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables).

Para el caso ecuatoriano, vemos entonces que en consideración del territorio hay dos clases de impuestos: los nacionales (fiscales) y los seccionales (municipales), los primeros cuya administración corresponde al SRI, y los segundos a los Municipios, a través de las Unidades Financieras, y su máxima autoridad financiera, quien tiene en el quehacer tributario, funciones derivadas del ejercicio de la gestión tributaria.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Arts. 79 y 80 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, BOE No. 313, 30 de diciembre de 1988, (Madrid: Civitas 1993) 11,12.

<sup>90</sup> El art. 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en adelante LCSRI, en Registro Oficial, No. 206 de 2 de diciembre de 1997 dice: “**Naturaleza.**- Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios”.

<sup>91</sup> COOTAD, arts. 339 y 340.



### 1.2.5. Impuestos locales que gravan a las actividades económicas

Jaime Rodrigo Machicao señala que el término municipio, que significa *munus* (carga) está vinculado en el estado romano a la idea de tributo, en donde los habitantes tenían obligaciones de carácter impositivo, estas contribuciones permitieron un desenvolvimiento autónomo de jurisdicciones territoriales pequeñas o locales, particularmente en Italia aparecen los feudos, gobernados por familias feudales, viéndose mermado el poder de los municipios.<sup>92</sup>

Para comprender las jurisdicciones, es decir el territorio en el que se aplican y se gestionan los impuestos, partiré de un ejemplo, el Estado colombiano, es un país estructurado de la siguiente manera: nación, departamentos y municipios.

Referirse a Nación, es entender todo el territorio colombiano; del presupuesto de la Nación pasan recursos a los Departamentos y de estos a los Municipios, con excepción del municipio de Bogotá que por ser distrito capital es el único que recibe directamente del presupuesto de la Nación.

Los Departamentos son entidades intermedias entre la Nación y los Municipios, cuya función es administrativa y de servicios, complementarios a los que ofrecen los municipios, así lo señala el artículo 298 de la Constitución.

Los Municipios que superan los 1100 corresponden al segundo nivel de división territorial administrativa, la agrupación de estos da lugar a los Departamentos.

El artículo 398 de la Carta Fundamental colombiana prevé, que tanto el Congreso, como los departamentos, concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales y fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación de los beneficios que les proporcionen.<sup>93</sup>

Eleanora Lozano en su libro *Fundamentos de la Tributación*, se refiere a la ponencia del doctor Jaime Castro en la Asamblea Nacional Constituyente colombiana que dice: “La organización territorial se renueva tomando al municipio como la base firme a partir de la cual el Estado se reconstruirá, de abajo hacia arriba,

---

<sup>92</sup> Jaime Rodrigo Machicao, “Versatilidad de la patente de actividad económica”, en Memorias IV Jornadas Tributarias, (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004), 193.

<sup>93</sup> Constitución Política de Colombia de 1991, promulgada en la Gaceta Constitucional No. 144 de 7 de julio de 1991.

en procura de la participación ciudadana, de la democracia, de unos mejores servicios públicos, de una mayor eficacia y eficiencia administrativa”.<sup>94</sup>

La Constitución colombiana en su artículo 287 determina la autonomía de que gozan las entidades territoriales, esta autonomía se traduce en autogobierno, desarrollo de gestión y obtención de recursos entre ellos los tributarios, mismos que son de carácter nacional, de carácter departamental y de carácter municipal.

Así, el artículo 300 de la Carta Fundamental colombiana establece que corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de ordenanzas, decretar los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

Eleanora Lozano señala en relación a las fuentes de tributación lo siguiente:

Han recaído principalmente sobre los ingresos, la riqueza, el capital y los actos jurídicos como manifestación de voluntad que tienen resultado económico. De estas fuentes de tributación han surgido los llamados “tributos patrón”, como son el impuesto sobre la renta, el patrimonio, las importaciones, los gastos y las transacciones.<sup>95</sup>

La citada autora continúa señalando que los referidos tributos han sido captados por la nación, quedando para las demás entidades territoriales como fuente de recursos tributarios los que provienen de: “consumos específicos, de la propiedad de inmuebles y de las actividades industriales, comerciales y de servicios”.<sup>96</sup>

En el régimen tributario español a decir de Fernando Pérez Royo, las Corporaciones Locales, pueden establecer tributos solo a partir de la habilitación explícita de una ley, y sobre hechos imponibles precisos, con esta facultad pueden obtener recursos para financiar a las haciendas locales. La autonomía de que gozan se ve reforzada con la capacidad para dictar Ordenanzas, esta capacidad legislativa en el orden tributario nace de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

La ley 39/1988 de 28 de diciembre de 1988, Ley Reguladora de las Haciendas Locales, creó tres impuestos obligatorios: el impuesto sobre bienes inmuebles; el impuesto sobre actividades económicas; y, el impuesto sobre vehículos de tracción

---

<sup>94</sup> Eleanora Lozano Rodríguez, *Fundamentos de la Tributación*, (Bogotá: Universidad de los Andes, 2008), 144.

<sup>95</sup> Eleanora Lozano Rodríguez, *ibíd.*, 165.

<sup>96</sup> Eleanora Lozano Rodríguez, *ibíd.*, 165.

mecánica. La implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas determinó la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesional y Artistas.<sup>97</sup>

Destaco en este listado de impuestos, uno en específico, el impuesto a las Actividades Económicas.<sup>98</sup>

Los municipios gozan de total autonomía, administrativa, financiera y presupuestaria, tienen facultad legislativa, el artículo 238 de la Constitución del Ecuador,<sup>99</sup> prevé esta autonomía entendida como la capacidad normativa, efectuada a través de la expedición de ordenanzas, y en tratándose de la materia tributaria cuenta con la capacidad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, así como reglamentar impuestos y fijar tarifas, mediante ordenanzas municipales y metropolitanas.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, señalan la importancia que revisten los tributos seccionales a las arcas y presupuesto municipal, en particular un impuesto sobre las actividades económicas, el impuesto de patente, al respecto dicen: “Este importante impuesto de beneficio municipal o metropolitano [...] viene comprobado por su potencial recaudatorio frente a los otros tributos locales, inclusive en algunos casos puede lograr mayor peso recaudatorio que los impuestos prediales”.<sup>100</sup>

En razón de las múltiples competencias que la Carta Magna encarga a los gobiernos municipales, previstas en el artículo 264, estos deben entre otras tareas fundamentales para el bienestar de sus vecinos, encargarse del control del uso del suelo, la planificación del desarrollo urbano, vialidad, tránsito y transporte público, salud y educación, así como de los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, entre otros, para todo este universo de tareas a favor de la colectividad, se requiere de recursos, siendo una fuente sustancial la tributaria.

---

<sup>97</sup> Ley Reguladora de las Haciendas Locales, España, en Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de 2004, publicado en BOE, No. 59 de 9 de marzo de 2004.

<sup>98</sup> Numeral 1 del art. 78 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dice: “El impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.

<sup>99</sup> El art. 238 de la Constitución de la República dice: “Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía, política, administrativa y financiera,[...]constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales”.

<sup>100</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 154.

Los municipios a través de ingresos propios como son las recaudaciones por el cobro de impuestos tales como el predial, plusvalía, alcabala, 1.5 por mil, y patentes, entre otros tributos, financian la Hacienda Municipal y con la herramienta presupuesto institucional municipal, se procura cubrir el gasto que generan los compromisos con la comunidad.

### 1.2.6 Catastro municipal

*Catastro* de acuerdo al Diccionario de la Real Academia, “es el censo y padrón estadístico de las fincas rústicas y urbanas”.<sup>101</sup> Constituyéndose por tanto el catastro, en el censo estadístico de los bienes inmuebles rústicos y privados de una determinada población, que contiene la descripción física, económica y jurídica de los predios.

Los catastros y registros le sirven a la administración tributaria como fuente de información necesaria para fines de planificación, de presupuesto, y de gestión tributaria en la que se encuentran comprendidos la determinación, recaudación y control, un claro ejemplo es el *Registro Único de Contribuyentes* (RUC), administrado por el SRI, que conforme lo expresa el artículo 1 de la Codificación de la Ley del RUC, sirve para registrar e identificar a los contribuyentes con fines

impositivos.<sup>102</sup>

El catastro inmobiliario, para los municipios, se constituye también en un instrumento muy valioso de información tanto para la administración tributaria municipal, cuanto para las unidades de planificación urbanística y de servicios básicos.

En el caso del impuesto predial, del DM de Quito, se sustenta de la información que genera el catastro inmobiliario que está normado en la Ordenanza 222, publicada en el Registro Oficial No. 195 de 22 de octubre del 2007, la que establece que el *catastro inmobiliario* es un registro clasificador de la propiedad

---

<sup>101</sup> Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española, Real Academia Española, 2da. ed., (Madrid: ESPASA-CALPE, 1950), 330.

<sup>102</sup> El art. 1 de la Codificación de la Ley del Registro Único de Contribuyentes, en adelante LRUC, en Codificación 2004-022, publicado en Registro Oficial, Suplemento, No. 398 de 12 de agosto de 2004, dice: “**Concepto de Registro Único de Contribuyentes.**.- Es un instrumento que tiene por función registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y como objeto proporcionar información a la administración tributaria”.

inmobiliaria, en el que se establece aspectos jurídicos, físicos y económicos (los avalúos) de los bienes inmuebles afincados dentro del cantón, por ser un instrumento técnico y actualizable, es de mucha valía para facilitar información para la gestión tributaria aún de otros impuestos como los relacionados a actividades económicas desarrolladas en la jurisdicción cantonal.

Como lo manifiestan César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, “Desde sus orígenes el catastro fue visto y utilizado como un instrumento de orden fiscal, que servía para [registrar] ordenar y recaudar cargas tributarias”.<sup>103</sup> ( la palabra registrar puesta entre corchetes es mía).

En efecto, esta herramienta cuyos orígenes datan de tiempos del rey Fernando VI, en el que el Marqués de la Ensenada, dispuso se levante un registro oficial con los datos, características y valoración de los predios, de allí que se conoce a este instrumento de la Hacienda como “*Catastro de Ensenada*”.<sup>104</sup>

El catastro, por la información que recoge coadyuva a la planificación de la ciudad, la regulación y el uso del suelo, provisión de servicios de luz, agua potable, alcantarillado, saneamiento y cuidado ambiental, así como de gestión tributaria, para la determinación y recaudación de gravámenes, convirtiéndose en una herramienta útil y práctica.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, adicionan otras características del catastro así:

Es una herramienta singular para la gestión de otros tributos que requieren información detallada de los inmuebles, como, por ejemplo, de los impuestos que recaen en quienes siendo personas naturales o jurídicas ejercen diversas actividades de carácter económico (impuesto de patente, impuesto a los espectáculos públicos, etc.), o de las tasas por servicios domiciliarios (servicio de agua potable, servicio de alcantarillado, servicio de alumbrado público, etc.), respecto de quienes perciben el beneficio por la prestación de los mismos.<sup>105</sup>

De otra parte también se refieren al catastro, “como instrumento registral o inventario de los bienes inmuebles, es una herramienta de gran utilidad para la

---

<sup>103</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 70.

<sup>104</sup> Ramón Tamames y Santiago Gallego, *Diccionario de Economía y Finanzas*, 102.

<sup>105</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *ibíd.*, 71.

administración del Estado en general, incluido el gobierno local o municipal. Varios estudios sobre la materia dan cuenta de que su origen es Egipto”.<sup>106</sup>

El catastro sin lugar a dudas es un instrumento válido para el control y recaudación tributario, que fundamentalmente y por historia ha servido para identificar a los bienes inmuebles, su descripción, ubicación, propietario y valor económico.

### **1.2.7 Impuestos municipales y metropolitanos**

Conforme lo determina el artículo 10 del COOTAD, el Estado ecuatoriano se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales, con sus respectivos gobiernos autónomos descentralizados.

Los cantones, son circunscripciones territoriales conformadas por parroquias rurales y urbanas, y la cabecera cantonal, así se contempla en el artículo 20 del COOTAD.

De acuerdo al artículo 238 de la Constitución, los gobiernos autónomos descentralizados, en los que están incluidos los municipios, gozan de autonomía política, administrativa y financiera, en concordancia los artículos 53 y 57 del COOTAD, que establecen que los gobiernos autónomos descentralizados municipales son personas jurídicas de derecho público que gozan de autonomía, siendo el Concejo municipal el órgano de legislación y fiscalización, teniendo entre otras atribuciones el de crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta, así como aprobar el presupuesto.

El alcalde o alcaldesa es la primera autoridad del gobierno autónomo descentralizado municipal.

En el caso de Quito, capital de la República del Ecuador, por ser Distrito Metropolitano conforme su Ley Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito (LORDMQ),<sup>107</sup> tiene un gobierno metropolitano autónomo

---

<sup>106</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *ibíd.*, 67.

<sup>107</sup> Ley Orgánica de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito, en adelante LORDMQ, publicada en Registro Oficial No. 345 de 27 de diciembre de 1993, vigente por disposición de la Disposición General Séptima del COTAD que dice: “**Ley del Distrito Metropolitano de Quito.**.- El presente Código no afecta la vigencia de las normas de la Ley Orgánica de Régimen del Distrito Metropolitano de Quito, publicada en el Registro Oficial No. 345, de 27 de diciembre de 1993. A

descentralizado, ejercido por el Concejo, compuesto por concejales o ediles, y presidido por el Alcalde Metropolitano, que es responsable de la gestión, conforme lo determina el artículo 7.

El artículo 163 del COOTAD, prevé que los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y, como parte del Estado también participarán de sus rentas, a través de las pre asignaciones que constan en el Presupuesto General del Estado.

En relación a los tipos de recursos financieros con que cuentan los gobiernos autónomos descentralizados, con sujeción a lo que dispone el artículo 171 del COOTAD son:

- a) Ingresos propios de la gestión;
- b) Transferencias del presupuesto general del Estado;
- c) Otro tipo de transferencias, legados y donaciones;
- d) Participación de las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables; y,
- e) Recursos provenientes de financiamiento.<sup>108</sup>

La norma del artículo 172 del COOTAD, define lo que son ingresos propios, señalando que son aquellos que provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, así como de otras fuentes como: por venta de bienes y servicios, venta de activos no financieros y los de renta, de inversiones y multas.

El COOTAD prevé, que los gobiernos seccionales tengan ingresos tributarios y no tributarios, en los no tributarios tenemos fundamentalmente a las rentas patrimoniales, a la venta de activos, y a las asignaciones fiscales que de acuerdo a lo que manda el artículo 271 de la Constitución, participan de no menos del quince por ciento de los ingresos permanentes y de un monto no inferior al cinco por ciento de los no permanentes correspondientes al Presupuesto General del Estado. Estos recursos que deben pasar en forma directa y oportuna desde la Cuenta Única del Tesoro Nacional a las cuentas de los gobiernos autónomos descentralizados, se reparten en consideración del tamaño y densidad de la población, necesidades

---

todo efecto, la Ley Orgánica del Distrito Metropolitano de Quito cumple la función de declaración de creación del Distrito Metropolitano y de su delimitación territorial”.

<sup>108</sup> COOTAD, art. 171.

básicas y cumplimiento de metas del plan de desarrollo del gobierno autónomo descentralizado, conforme lo reseña el artículo 272 de la Carta Fundamental.

Los ingresos tributarios, previstos en el artículo 225 del COOTAD, abarcan tres fuentes: los generados por impuestos cuya recaudación puede ser directa o por participación como el caso del impuesto a la matriculación vehicular, cuya gestión le corresponde al SRI, y del cual los municipios tienen una coparticipación de su rendimiento; así como las tasas; y, las contribuciones especiales de mejoras y de ordenamiento, que son de recaudación de las tesorerías de los gobiernos descentralizados en forma directa en ventanilla o a través de las instituciones financieras con las que tengan convenio de recaudación.

Conforme lo determina el artículo 491 del COOTAD, se consideran impuestos municipales y metropolitanos los siguientes:

a) *El impuesto sobre la propiedad urbana.*- Es un impuesto anual con el que se grava a los predios ubicados dentro de la zona urbana, para ello los predios son previamente valorados tomando en consideración, el valor del suelo, de las edificaciones, cada concejo municipal fijará mediante ordenanza el porcentaje del impuesto que oscilará entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil y un máximo del cinco por mil sobre el valor de la propiedad.

b) *El impuesto sobre la propiedad rural.*- Es un impuesto que grava a los predios fuera de los límites de las zonas urbanas, para determinar el valor del bien se tomará en cuenta la tierra, edificios, maquinaria agrícola, semovientes, plantaciones y otros elementos.

c) *El impuesto de alcabalas.*- Este impuesto tiene su origen en España, en el reinado de Alfonso XI, por el año de 1342, y constituye el antecedente de los impuestos de transferencia de dominio y aún de los de consumo específico. Los denominados impuestos de transmisión de bienes, que son también antecedente de los impuestos sobre derechos reales, gravan las transmisiones a título gratuito u oneroso. Es un tributo no vinculado cuyo hecho generador es la realización de ciertos actos y la celebración de contratos que estipulan transacciones determinadas relacionadas con el traspaso de dominio de bienes inmuebles así el artículo 527 del COOTAD señala:

a) Los títulos traslativos de dominio onerosos de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias en los casos que la ley lo permite;



- b) La adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios;
- c) La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes;
- d) Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios; y,
- e) Las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.<sup>109</sup>

El sujeto activo del impuesto de alcabala son los municipios donde se encuentren ubicados los bienes materia del acto o contrato gravado con el impuesto. En caso de que el bien esté situado en dos o más circunscripciones municipales territoriales, se deberá satisfacer el tributo en proporción al avalúo comercial de la parte situada en cada circunscripción territorial.

El sujeto pasivo, es el contratante beneficiario, conforme lo estipulado en el contrato. La base imponible del impuesto de alcabala está regulada en el artículo 532 del COOTAD, y se lo hará en mérito del avalúo contractual, considerándose situaciones particulares, para lo que se aplicarán reglas determinadas en la norma citada, sobre esta base imponible se aplicará una tarifa del 1%.

d) *El impuesto sobre los vehículos.*- Es un impuesto anual que deben satisfacer los propietarios de los vehículos, en consideración del avalúo de los mismos.

e) *El impuesto de matrículas y patentes.*- En las memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Jaime Rodrigo Machicao señala en su artículo “Versatilidad de la Patente de actividad económica”, que las legislaciones tributarias reconocen la vigencia de la “Patente de Industria y Comercio”.<sup>110</sup> El hecho generador de este impuesto es el ejercicio habitual de actividades económicas dentro de un cantón, por ser este tributo el punto esencial de la tesis, se lo trata con profundidad a lo largo de este trabajo.

f) *El impuesto a los espectáculos públicos.*- Este tributo no vinculado se encuentra regulado en los artículos 543, 544 y 545 del COOTAD y por las

---

<sup>109</sup> COOTAD, art. 572.

<sup>110</sup> Jaime Rodrigo Machicao, Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, “Versatilidad de la Patente de actividad económica” (Quito: julio 2004), 169.

Ordenanzas dictadas por los Gobiernos locales, vale decir Municipios y Distritos Metropolitanos, que diseñan al impuesto de acuerdo a sus particulares intereses interpretando de acuerdo a sus conveniencias lo que abarca el concepto espectáculos públicos, de ahí que lo que para un Cantón es espectáculo público para otro puede no serlo. Los municipios donde se realizan los espectáculos son los sujetos activos de la relación tributaria. El hecho generador, conforme el COOTAD, es la compraventa de las entradas al espectáculo público y no el espectáculo como tal, de ahí que los sujetos pasivos del impuesto son quienes adquieren las entradas para asistir al evento, y el responsable viene a ser el organizador del evento, que como lo dicen César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, se los debe considerar “como agente de percepción –y no como ‘agente de retención’, como equivocadamente se ha postulado- del gravamen”.<sup>111</sup> Cabe por tanto diferenciar entre agente de percepción y agente de retención, estas clases de responsables, son sujetos pasivos descritos en el artículo 29 del COT, numerales 1 y 2.<sup>112</sup> Como vemos en este impuesto es clara la participación tanto de contribuyentes como responsables como sujetos pasivos de la obligación tributaria, así: el contribuyente como tal que tiene la carga del tributo y quien paga es quien compra las entradas. Mientras que los responsables son los empresarios y organizadores del espectáculo, los que actúan como agentes de retención. La base imponible del impuesto es el precio fijado en la entrada, y la tarifa es del 10%, pero esta varía al 5% si el evento es de carácter deportivo profesional. Para la recaudación se tomará en cuenta el tiraje autorizado por el municipio a través de la Dirección Financiera Municipal, y las entradas efectivamente vendidas. Para este impuesto se contempla una sola exoneración y tiene que ver con los espectáculos artísticos donde se presenten única y exclusivamente artistas ecuatorianos. Este impuesto obliga a declarar por lo que la acción para exigir el pago por parte de la administración tributaria prescribe en siete años. Los doctores Montaña y Mogrovejo, señalan que:

---

<sup>111</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 146.

<sup>112</sup> El art. 29 del COT., dice: “**Otros responsables.**- Serán también responsables: 1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello[...] 2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, están obligados a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo”.

En el régimen tributario local también constan impuestos particulares creados para otras instituciones y recaudados por los municipios o distritos metropolitanos; son los casos del impuesto del 10% al precio de las entradas a los espectáculos públicos que se realicen en la provincia del Guayas, salvo los espectáculos deportivos – que están exentos – para la H Junta de Beneficencia de Guayaquil.<sup>113</sup>

*g) El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos.*- La palabra *plusvalía*, se compone de dos términos: *plus* que significa más y *valía* que significa valor, es decir es el valor mayor o adicional que se obtiene al vender un bien inmueble en relación cuando se lo adquirió, entendiéndose que los bienes inmuebles y en particular la tierra donde están situadas las edificaciones se revaloriza con el paso del tiempo. La plusvalía por tanto es el beneficio económico que obtienen los vendedores de bienes inmuebles urbanos al enajenarlos, por la diferencia entre el avalúo municipal del bien y su avalúo comercial o el precio de venta. El sujeto activo es el municipio del cantón en el que se encuentran ubicados los bienes inmuebles urbanos que son objeto de venta. El sujeto pasivo es el dueño del inmueble que lo enajena y por este acto obtiene un beneficio económico resultante de la diferencia entre el precio de compra del bien con el precio de venta del bien. El hecho generador es el beneficio económico real, producto del precio en el que adquirió el bien inmueble y el precio en el que lo vende. La ley establece el impuesto del 10% sobre las utilidades y plusvalía, que provengan de la transferencia de inmuebles urbanos, sin embargo este porcentaje puede variar si lo establece la ordenanza respectiva. Existen deducciones que hay que tomar en cuenta para determinar la base imponible y que se encuentran regulados en los artículos 557 y 559 del COOTAD, situación a ser tomada en cuenta por los dueños de los predios que se transfieren por ser los sujetos pasivos conforme la ley de la obligación.

Este impuesto ha causado gran revuelo, puesto que el Presidente de la República, envió en junio de este año un proyecto de ley reformativa al COOTAD, que regula la plusvalía generada por obras públicas o de iniciativa privada, consistente en una tarifa del 75%, de la diferencia resultante entre el valor de adquisición menos el valor de venta del bien, previa deducción de 24 salarios básicos

---

<sup>113</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 63.

unificados, como monto exento por considerar este como la ganancia ordinaria del propietario.

*h) El impuesto al juego.-* Este impuesto seccional estuvo contemplado en la Sección Décimo Segunda del COOTAD, intitulada *Otros Impuestos Municipales y Metropolitanos*, artículos 563 y 564, en los que se determinaban que los casinos y demás establecimientos semejantes son sujetos pasivos del impuesto al juego, mismos que serán regulados por la ordenanza municipal o metropolitana que corresponda. La actividad de los casinos, juegos de azar y otros fue eliminada y con ella el cobro del impuesto, acogiendo el resultado del referéndum constitucional y consulta popular desarrollada en el país el 7 de mayo del 2011, que obtuvo una votación que alcanzó el 45,77% de los votantes, sobre la pregunta que decía:

“7. ¿Está usted de acuerdo que en el país se prohíban los negocios dedicados a juegos de azar, tales como casinos y salas de juego?”.

Posteriormente con el artículo 56 de la Ley s/n, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 166 de 21 de enero de 2014, el texto del artículo 563 quedó así: “Son sujetos pasivos de este impuesto, los establecimientos de juegos y demás actividades similares que funcionen legalmente en el país.”

Al respecto, con esta última disposición legal, regresa la posibilidad de gravar al juego, situación que es contraria con el pronunciamiento popular del referéndum del 2011, quedando en manos de los gobiernos municipales el regularlo a través de ordenanzas.

Lo dicho tiene inconsistencia que puede derivar en inexistencia de la norma legal, puesto que la enmienda constitucional aprobada en el señalado *referéndum constitucional y consulta popular de Ecuador de 2011* de mayo de ese año, que buscaba a través de diez preguntas reformar la Carta Fundamental sobre asuntos relativos al sistema judicial, la seguridad, el medio ambiente, la banca y los medios de comunicación, contempló entre otras la pregunta: ¿Está usted de acuerdo que en el país se prohíban los negocios dedicados a juegos de azar, tales como casinos y salas de juego? Ganando el SI, y con este pronunciamiento popular, al estar prohibido el juego, el impuesto a este es inexistente.

*i) El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.-* Las actividades económicas están gravadas por impuestos locales, por el impuesto de patente y el

impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Este último está regulado por los artículos 552 y siguientes del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD). El hecho generador de este tributo es el ejercicio de actividades económicas permanentes. Los sujetos activos son las municipalidades y los distritos metropolitanos en donde tengan su domicilio quienes ejerzan la actividad económica. Los sujetos pasivos con excepciones previstas en la norma, son las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, así como las personas jurídicas y las sociedades nacionales o extranjeras, que estén domiciliadas o cuenten con el establecimiento en la jurisdicción municipal o distrital, respectiva. En caso de que el sujeto pasivo realice la actividad en más de un cantón, debe presentar la declaración del impuesto en el cantón donde se encuentre el domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, y en base a dichos porcentajes determinará el valor del impuesto que corresponde a cada Municipio.

Felipe Iturralde da una noción de este tributo y dice que: “Es un tributo no vinculado, establecido en la Ley No. 006 de Control Tributario y Financiero, que grava los activos totales de las empresas formales, y de las personas obligadas legalmente a llevar contabilidad, independientemente de los rendimientos del negocio o actividad que desarrollen”.<sup>114</sup>

Este impuesto anual del 1.5 por mil sobre los activos totales, que nace con la citada Ley No. 006 de Control Tributario y Financiero<sup>115</sup>, publicada en el Registro Oficial 97 de 29 de diciembre de 1988, sustituye y deroga al impuesto del 1.5 por mil al capital en giro, y están obligados a satisfacerlo en calidad de sujetos pasivos, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeros, domiciliados en la respectiva jurisdicción municipal que ejerzan habitualmente actividades comerciales, industriales y financieras y que estén obligados a llevar contabilidad. Los sujetos pasivos que realizan habitualmente actividades económicas, están obligados a satisfacer el impuesto, para ello deben calcular la base imponible, que es el resultante de restar los activos totales de los pasivos corrientes y los pasivos contingentes; por lo que es necesario entonces conocer el alcance de los componentes de la base imponible del impuesto, así:

---

<sup>114</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 154.

<sup>115</sup> Ley No. 006, de Control Tributario y Financiero, en Registro Oficial, No. 97 de 29 de diciembre de 1988.

Un *activo*, es un bien tangible o intangible que posee una empresa o persona natural, contablemente constituye el haber de una empresa, el activo forma parte de las cuentas reales o de balances.

Los *pasivos corrientes*, hacen referencia a los pasivos que la empresa debe pagar en un plazo igual o inferior a un año.

*Pasivos contingentes*, son valores estimados y provisionados que por la ocurrencia probable de un evento, se registra y que pueda originar una obligación justificable, cuantificable y verificable con cargo a resultados.

A fin de comprender más este impuesto, me referiré a la *Imposición sobre el patrimonio de las empresas y de las personas físicas* tratado en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima – Perú en el año de 1993, allí se señaló que debe evitarse la aplicación de impuestos sobre el patrimonio neto de las empresas, aun a título de complemento del impuesto que recae sobre la renta de las mismas o del que impone el patrimonio neto de las personas físicas, por los efectos distorsionantes que provocan en materia de inversiones y porque suelen ser trasladables, transformándose en una suerte de imposición híbrida sobre los consumos con la consiguiente desnaturalización del objetivo perseguido.

De esta acertada posición nacieron varias recomendaciones, destaco para el presente análisis a dos, la primera y la quinta así:

1. Que el impuesto ordinario y anual sobre el patrimonio neto de las personas físicas es la forma más adecuada de gravar la capacidad contributiva exteriorizada por la tenencia de riqueza.

A tal efecto el impuesto debe estructurarse sobre la base global incluyendo todos los bienes y derechos susceptibles de valoración económica, con excepción de aquellos inherentes a la persona. Deben ser deducibles las obligaciones pecuniarias a cargo del contribuyente y contemplar, en su caso, mecanismos tendientes a evitar la doble imposición interna o internacional.

La inadmisibilidad total o parcial del pasivo atenta contra las razones de equidad que justifican la implantación de este tipo de imposición y viola los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

5. No deben establecerse impuestos sobre el patrimonio neto ni sobre los activos de las empresas. El patrimonio afectado a actividades empresariales debe ser incorporado, en su caso, en la base de cálculo del gravamen sobre las personas físicas titulares de ellas.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, (Lima: 1993).

Insistimos que el 1.5 por mil sobre los activos totales, es un impuesto que grava a la actividad económica, que se realiza dentro del cantón, sin embargo puede suceder que se tenga el domicilio social en un municipio y en otro distinto el sitio de producción, llámese planta, plantel o fábrica, en esta situación se estará a lo dispuesto en el inciso final del artículo 553 del COOTAD que dice que cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad en una jurisdicción distinta al Municipio o Distrito Metropolitano en el que tienen su domicilio social, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción. Para el caso en que el sujeto pasivo ejerza su actividad económica en más de un cantón, deberá proceder en la forma prevista en el inciso tercero del artículo 553 del COOTAD.<sup>117</sup> Esto se deberá declarar en donde tenga su domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, debiendo determinarse el valor del impuesto que corresponde a cada municipio.

Conforme el análisis efectuado por los doctores Montaña y Mogrovejo, lo señalado causa inconveniente en la gestión tributaria en razón de que:

Los mecanismos de información municipales útiles para estos menesteres suelen ser inexistentes o muy deficientes. Esto causa que muchas veces los municipios involucrados no llegan a conocer siquiera de la presentación de las declaraciones de este impuesto por parte de contribuyentes que realizan actividades económicas en dos o más cantones y, lo que es peor, frecuentemente no llegan a recibir – ni tardíamente – la proporción del tributo que les corresponde.<sup>118</sup>

Esta situación al no existir un debido cruce de información o prolijo manejo de los valores recaudados, podría dar lugar a que el municipio ignorante del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, emita títulos valores en su contra, ocasionando el injusto perjuicio para el sujeto pasivo. En todo caso los municipios para evitar en lo posible que se dé la referida situación, y se

---

<sup>117</sup> El Art. 553 inciso tercero del COOTAD dice: “Los sujetos pasivos que realicen actividades en más de un cantón presentarán la declaración del impuesto en el cantón en donde tenga su domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, y en base a dichos porcentajes determinarán el valor del impuesto que corresponde a cada Municipio”.

<sup>118</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano, 178.

duplique la imposición, procuran acuerdos entre ellos, y su exigibilidad y cobro lo regulan con la expedición de la ordenanza respectiva.

El ejercicio impositivo de este impuesto es anual, por lo que va del 1 de enero al 31 de diciembre y el plazo de cancelación es hasta 30 días después de la fecha límite establecida para la declaración del impuesto a la renta.

La forma de determinación del tributo es la declaración que debe efectuarla el propio sujeto pasivo, por lo que prescribe en siete años el derecho al cobro.

Los *sujetos pasivos* de este impuesto son conforme lo determina el artículo 37 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI, las sociedades<sup>119</sup>, y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, que de acuerdo con la última reforma expedida por el artículo 12 del Decreto Ejecutivo 539, publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento No. 407, de 31 de diciembre de 2014, son aquellas que tengan un capital propio que supere las 9 fracciones exentas del I.R. y/o ingresos brutos de 15, y/o gastos anuales de 12 fracciones exentas del I.R., que ejerzan habitualmente actividades económicas, sean comerciales, industriales o financieras; debiendo llevar contabilidad conforme lo determinan los artículos 37 reformado del Reglamento de la LORTI y 20 de la LORTI, bajo las siguientes condiciones y requisitos:

- Debe ser llevado bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado;
- Los documentos que sustentan la contabilidad deberán conservarse durante el plazo mínimo de siete años, en consideración del tiempo máximo para que opere la prescripción en materia tributaria, es decir la capacidad de cobro de la administración tributaria;

---

<sup>119</sup> Art. 37 inciso 1º. del Reglamento a la LORTI, (Reformado por el Art. 12 del D.E. 539, R.O. 407-3S, 31-XII-2014), dice: “**Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.**- Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad.”

El Art. 98 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, (Ecuador: Suplemento del R.O. 463, de 17-XI-2004) dice: “**Definición de sociedad.**- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros”.



- Se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América; y,
- Se observará los principios contables de general aceptación.

Para finalizar la revisión de este importante impuesto local a las actividades económicas me referiré a la Recomendación No. 5 de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, efectuada en la ciudad de Lima, en 1993, pero para llegar a ella me referiré a los razonamientos - considerandos emitidos en esta reunión de estudiosos de la materia, así:

Que [...] los tributos sobre bienes o activos que se estructuran sin computar pasivos son formas espurias que no respetan el principio de capacidad contributiva; Que los impuestos sobre los activos de las empresas constituyen, en realidad, formas presuntivas inadecuadas de imposición sobre la renta por lo que carecen de justificación al no recaer sobre manifestación aceptable de capacidad contributiva;

Que, por su estructura técnica, los impuestos sobre los activos empresarios discriminan en contra de la inversión y particularmente en contra de actividades de uso intensivo de capital y de nuevas empresas.<sup>120</sup>

*j) Impuesto de Registro.*- Un impuesto relacionado es el de la inscripción de actos y contratos ante los Registros de la Propiedad y Mercantil, tiene un valor impositivo, y su regulación lo hacen los municipios vía ordenanza.

Para el caso de Quito, está regulado el pago de aranceles o tarifas por el libro tercero del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, que contempla la Ordenanza 0090, publicada en el Registro Oficial No. 496 de 21 de julio de 2011, en la cual se establece el pago del arancel o tarifa respectivo, por la calificación, inscripción y registro de actos y contratos sobre la transferencia de dominio, registro de declaratoria de propiedad horizontal, inscripción o cancelación de patrimonio familiar y otros relacionados a derechos reales y personales sobre inmuebles.

---

<sup>120</sup> XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1993.

Para determinar el arancel a pagar se considerará la escala y cuantía correspondiente de cada acto o contrato, tabla de aranceles que variará año a año en consideración de que la revisión de la tabla de aranceles o tarifas será anual.

### **1.3. Aspectos esenciales de los impuestos a las actividades económicas**

Los impuestos a las actividades económicas, se caracterizan de modo general en que a los hechos, actos, contratos y situaciones, que tienen valoración económica se les determina una imposición.

En forma sucinta me referiré a la naturaleza, el hecho generador con sus cuatro elementos: material u objetivo, personal, espacial y temporal, así como el monto del tributo.

#### **1.3.1 Naturaleza del impuesto a las actividades económicas**

Tomando nota de lo señalado en el numeral 1 del artículo 78 de La ley Reguladora de las Haciendas Locales española de 1988, referente a la Naturaleza del impuesto sobre Actividades Económicas,<sup>121</sup> que expresamente dispone que el impuesto es directo y real. Se considera que es *directo* porque grava el ejercicio de las actividades económicas; y *real* porque no tiene consideraciones personales del sujeto pasivo.

De otra parte diremos también que: “El impuesto es, pues, jurídicamente, como todos los tributos una institución de derecho público [...] que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada”.<sup>122</sup> Y en donde aparece un órgano rector que representa al Estado, la administración tributaria, encargada de esta gestión impositiva.

El impuesto de manera general, es una institución de carácter económica, que nace por la realización del hecho imponible y en virtud de una ley, que puede ser exigido coactivamente, y los ingresos por su recaudación no redundan en beneficios medibles, directos o cuantificables de manera individual.

---

<sup>121</sup> Ley Reguladora de Haciendas Locales, art. 78.

<sup>122</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 73.

### 1.3.2. Hecho generador en el caso de impuestos a las actividades económicas

A fin de considerar el supuesto previsto en la ley que configure el tributo, señalaré lo que dice el numeral 1 del artículo 79 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, de España: “Actividad económica gravada 1.- Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

Para el caso del impuesto de patente, la actividad económica debe ser permanente, es decir si supera un período de por lo menos seis meses consecutivos o no.<sup>123</sup>

De otra parte, el artículo 17 del COT, prevé dos situaciones a considerar del hecho generador así:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.<sup>124</sup>

El concepto de Hecho Generador está previsto en el artículo 16 del COT que dice: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.<sup>125</sup>

Conforme lo determina la norma, se requiere incurrir en un requisito legal, como condición *sine qua non* que se produzca en un determinado tiempo, circunstancia y lugar, de hallarse el sujeto pasivo enmarcado en estas condiciones, se ha encasillado en el presupuesto determinado en la ley, configurándose el hecho

---

<sup>123</sup> El Art. innumerado 1, numeral 4 de la Ordenanza Metropolitana DM Quito, No. 0339, en Registro Oficial No. 358 de 8 de enero de 2011, dice: “Para la aplicación del Impuesto de Patente se entenderá como ejercicio permanente de Actividades Económicas el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario”.

<sup>124</sup> COT, art. 17.

<sup>125</sup> COT, art. 16.

generador con ello nace la obligación tributaria y la prestación de dar que la ley establece.

Los elementos del hecho generador o hecho imponible son:

*Elemento material u objetivo:* Es la descripción objetiva del hecho o circunstancia, como es el caso de ingresos que producen renta.

*Elemento espacial:* Es la previsión del lugar y el tiempo en que se produce la obligación tributaria, como es el caso de ingresos de fuente ecuatoriano o del exterior que producen renta.

*Elemento temporal:* Es la previsión del tiempo en que se produce la obligación tributaria, como es el caso del tiempo de determinación y liquidación de un tributo, como es el impuesto al valor agregado cuya declaración y pago es mensual.

*Elemento personal:* Es la determinación o individualización del sujeto quien debe satisfacer el tributo, como la percepción efectiva de ingresos que producen renta, independientemente del domicilio y de la nacionalidad.

Una vez revisados los elementos del *hecho generador*, es menester establecer en cuál de los dos supuestos, se encasilla el hecho generador del impuesto de patente, en un *acto jurídico* o en *atender conceptos económicos*. En el segundo supuesto estamos frente al *principio de la realidad económica*, que para el caso del impuesto de marras, si bien se debe efectuar una interpretación esencialmente jurídica, no se puede perder de vista su materia, ya que es un impuesto que deviene de la realización de actividades económicas, por lo que considerando la esencia del acto imponible, y la *realidad de las transacciones*, la naturaleza es económica.

A lo dicho añadido que las normas tributarias tienen fundamentalmente un fin económico, así como que el hecho generador de los impuestos a las actividades económicas tiene un impacto significativo en las arcas de la hacienda municipal, aún superior en impuestos tradicionales como el de alcabalas y predial.

### **1.3.3. Monto del tributo en el caso de impuestos a las actividades económicas**

Los artículos 84 y 85 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, de España, señalan que la cuota tributaria será el resultante de aplicar las tarifas del impuesto en consideración de los coeficientes y bonificaciones previstos en la ley, y su regulación

lo hará cada ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas, con observancia de las cuotas mínimas, aprobadas por real decreto legislativo.<sup>126</sup>

En términos generales cuantía o importe tributario, es el monto que se debe satisfacer, una vez nazca la obligación tributaria por la configuración del hecho generador. Para el caso del impuesto de patente, está regulado por la Ordenanza Metropolitana No. 0339.<sup>127</sup>

Este capítulo, pretende ubicar al lector en lo que es una actividad económica, su afectación por impuestos nacionales y locales, la relación tributaria que nace por el ejercicio de una actividad económica, el ejercicio del poder tributario del Estado y de la potestad tributaria y capacidad de los entes locales de gravar con tributos el quehacer productivo de los sujetos pasivos que desarrollan estas actividades dentro de su jurisdicción territorial, otro aspecto importante a considerar es la importancia que tiene su recaudación para el financiamiento de la hacienda municipal, distintos impuestos relacionados con actividades económicas, y concluyo el presente capítulo abordando los aspectos esenciales de los impuestos a las actividades productivas, la naturaleza, características y más elementos de los impuestos locales a las actividades económicas permanentes. Este conocimiento preliminar, me permite presentar en el siguiente capítulo, el número II, al impuesto de patente en el Ecuador, como impuesto local a las actividades económicas.

---

<sup>126</sup> Ley Reguladora de Haciendas Locales, española, arts. 84 y 85.

<sup>127</sup> Ordenanza Metropolitana DM Quito, No. 339, Registro Oficial, No. 358 de 8 de enero de 2011.

## **Capítulo segundo**

### **Análisis normativo y jurisprudencial comparado del impuesto de patente en el Ecuador**

En este capítulo analizo la parte histórica y evolución del impuesto de patente en el Ecuador, en consideración de que desde la época preincaica hasta nuestros días, las actividades económicas han sido aprovechadas por la clase dominante y gobernante, para a través de imposiciones de distinta índole a las actividades económicas y productivas obtener recursos. De otra parte, he efectuado una investigación de la potestad tributaria local y del impuesto de patente en tres ciudades latinoamericanas La Paz, Buenos Aires y Bogotá, así como de la ciudad de Guayaquil, principal puerto marítimo y comercial del país, así como de un análisis jurisprudencial de un fallo de casación del impuesto de patente.

#### **2.1. La actividad económica como objeto de imposición local en el Ecuador. Origen y evolución histórica**

##### **2.1.1. Diferentes etapas desde la época preincaica hasta nuestros días**

###### **2.1.1.1. Época preincaica**

Como formas sociales y políticas que surgieron entre los primeros grupos y pueblos de lo que hoy es el Ecuador, tenemos a los *ayllus*, mismos que consistían en comunidades familiares, cuya característica en el aspecto productivo era el trabajo en forma colectiva y un territorio de propiedad común.

La economía previa a la invasión Inca, se basaba en la agricultura y el pastoreo, constituyendo la *minga*, como un sistema de trabajo comunitario al interior del ayllu y entre los diversos ayllus vecinos, desconociéndose la propiedad individual privada de la tierra, así como las prácticas comerciales que deriven en la formación de grandes capitales, siendo el *curaca*, jefe de la tribu quien hacía el reparto de parcelas a las familias en función de sus necesidades y por períodos determinados y teniendo al comercio como actividad en proceso de evolución, basado en el *trueque* como forma común de intercambio.<sup>128</sup>

---

<sup>128</sup> Hugo Arias Palacios, *Evolución socio económica del Ecuador sociedades primitivas y período colonial*, (Guayaquil: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Guayaquil, 1980), 69-74.

#### **2.1.1.2. Los Incas en el Ecuador**

El Reino de Quito, que era la reunión de ayllus y tribus, pasó a formar parte del Imperio Inca y con ello se da un virtual sometimiento, era una época en que preponderaba el intercambio de productos en lugares de concentración llamados *tiangüez*. Cada jefe de familia disponía de una extensión de terreno para, mediante trabajo agrícola, obtener productos necesarios para su subsistencia. El tributo consistía en suministrar alimentos al *cacique*, jefe de familias, en ofrecerle trabajo personal cuando este lo requería, en trabajo de cultivos, construcción de chozas y elaboración de vestidos.

El Inca, soberano supremo, sojuzgó a las tribus e impuso un nuevo reparto de la tierra, la reservada para el sol, para el Inca, y para los demás miembros de la comunidad, a través de los *tupus* o parcelas de tierra, en estas se cultivaban y pastoreaban animales como las llamas y alpacas. La organización para trabajar las tierras y el conteo de la producción a través de los *kipus*, sistema numérico decimal, permitía el control de contribuciones obligatorias de una parte de la producción a favor del Inca, de los funcionarios y guerreros y de los que por condición de invalidez no podían trabajar.

El intercambio comercial era de poca significación, es por ello que el excedente de la producción era acumulada en los depósitos del Estado, que satisfacían las necesidades del Inca, de los funcionarios y de la clase sacerdotal, sin embargo el intercambio se producía con los productos propios de las regiones, de la costa se llevaba a la sierra, la sal, fruta, mientras que de la sierra se proporcionaba variedad de tubérculos.<sup>129</sup>

#### **2.1.1.3. La Colonia**

En la colonia una de las formas organizadas de actividad económica constituyó la *mita*, cuyo origen está en España y que a la postre significaría una de las formas de mayor explotación.

Una vez conquistadas las tierras de América, había que conservarlas, explotarlas y administrarlas. La Carta Patente de 22 de julio de 1497 autorizó la

---

<sup>129</sup> Aquiles R. Pérez T, *Las Mitas en la Real Audiencia de Quito*, (Guayaquil: Facultad de Ciencias Económica Universidad de Guayaquil, 1987), 26-28.

repartición de tierras entre los españoles y el derecho que estos tenían para hacerlas trabajar con los indios de su repartimiento.<sup>130</sup>

Con esta forma de repartición de tierras, nace una cruel forma de explotación, ya que todos los indios que estuvieron comprendidos entre los 18 y 50 años estaban obligados a trabajar en las *mitas*, que significa turno o tanda, en labores de labranza, pastoreo, trapiches, obrajes, batanes y minas.

Estas actividades representaban importantes ingresos económicos, por lo que se debía satisfacer contribuciones (tributos), para el sostenimiento de tres castas sociales: la real, la militar y la religiosa, y que en el caso de los tributos del rey es el reconocimiento del *vassallage*, es decir de la sumisión y obediencia que imponía la corona a sus súbditos.

Con la denominada Ley X, se obligaba a los indios a tributar con por lo menos dos pesos al año, que resultaban casi imposibles de satisfacer, no sólo porque los indios carecían de la moneda, sino porque vivían prácticamente en estado de esclavitud y explotación.

Con la conquista española nace la propiedad privada a través de la adjudicación de tierras, a fin de que se las cultive y produzca, y con ella aparece la *encomienda* que consistía en adjudicar familias de indios para trabajar en el campo y servir a los amos.

Otras formas de producción fueron los *obrajes* y las *mitas*, en los que se empleaba la fuerza laboral de familias enteras de indígenas para la producción textil y minera, respectivamente. A pesar de la explotación, debían ofrecer contribuciones, una por el *hecho de ser indio* y la otra la constituían los denominados *donativos gratuitos*, consistentes en animales como cuyes, gallinas y huevos, estas formas de tributar fundamentalmente eran a favor de la Iglesia a través de *diezmos*, *primicias*, *responsos* entre otros *derechos*.<sup>131</sup>

La Colonia se caracteriza por el control de los medios de producción y la dominación total sobre los indígenas, esto marca el nacimiento de clases sociales polarizadas, los blancos españoles en la cúspide y en la base los indígenas.

---

<sup>130</sup> Aquiles R. Pérez, *Las Mitas en la Real Audiencia de Quito*, (Guayaquil: Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Guayaquil, 1987) 27.

<sup>131</sup> Gonzalo Rubio Orbe, *Los indios ecuatorianos: evolución histórica y políticas indigenistas* (Ecuador: Ediciones la Tierra, 2014). Edición electrónica.



La economía en esta etapa es mercantilista, y su riqueza se la mide en la explotación y acumulación de metales preciosos, se registra un incremento del comercio en particular comienza a despuntar las exportaciones.

Aparecieron formas de producción a través de sistemas de sometimiento indígena, así: los *repartimientos*, que consistían en la asignación de un número determinado de indígenas hecha en favor de los conquistadores y colonos, al momento de la concesión de tierras, esto ante la necesidad de contar con la mano de obra para producirlas; y, la *encomienda*, sobre la que el historiador Hugo Arias Palacios dice:

Antonio León Pinela, jurista del s.XVII, definió jurídicamente la Encomienda en estos términos: un contrato que hace el Rey con el Encomendero, que obliga a ambos contrayentes: al rey a que ceda al encomendero la percepción de los tributos; al encomendero a que instruya al indio, que reciba bajo su amparo, en ambas prudencias, la divina y la humana.<sup>132</sup>

Por lo que los indios pertenecientes a una encomienda son tributarios del encomendero y a través de este, del rey.

En la época colonial lo que más se desarrolla y destaca en cuanto a actividades económicas son: la explotación de las minas en especial de oro y la plata a través de lo que se conoce como las *mitas* y la actividad manufacturera mediante los *obrajes*, estos talleres de manufacturas, en el que se empleaba mucha mano de obra, rendían mucho beneficio para los españoles y para la Corona con el pago del tributo real. Los tejidos de la Real Audiencia de Quito, sufrieron el impuesto del 2% decretado por el Virreinato de Lima.<sup>133</sup>

En relación a las minas, fuente primordial de la economía en esta época, la propiedad la conservaba el Estado lo que equivale a decir el Rey, y sólo el derecho de explotación se dio a favor de los particulares quienes debían satisfacer el tributo del *quinto real*, es decir el 20 % de la producción total de metales preciosos.<sup>134</sup>

A través de la encomienda, se gravaba con tributos a los indios asignados al encomendero, ya en parte de los pocos pesos que recibía por su trabajo, ya en

---

<sup>132</sup> Hugo Arias Palacios, *Evolución socio económica del Ecuador sociedades primitivas y período colonial*, ibíd., 137.

<sup>133</sup> Hugo Arias Palacios, ibíd., 159.

<sup>134</sup> Hugo Arias Palacios, ibíd., 170.

alimentos o productos propios del lugar, algodón, prendas de vestir y animales de crianza.

Para la corona, la mita, la encomienda, y el corregimiento, fueron instituciones esencialmente tributarias.

Otro impuesto surgido en la colonia fue la *Alcabala*, que consistía en el 2% sobre las transacciones mercantiles, fue tal el impacto y rechazo a la contribución que hubo de ser necesaria la intervención del ejército de Lima para aplacar la rebelión que se dio en Quito en el año de 1592, por este tributo.

El impuesto de alcabala constituye en España el antecedente histórico de los impuestos de transmisiones, aparece en el reinado de Alfonso XI en 1342, y se concebía a este tributo como un derecho que como parte del precio de una cosa vendida o cambiada se pagaba al rey.<sup>135</sup>

En esta etapa de la vida histórica de lo que hoy es el Ecuador, tenemos como tributo también el *almojarifazgo*, que comprendía el impuesto de aduana sobre las exportaciones e importaciones. En Guayaquil, pagaban el 20% sobre las importaciones y el 15% sobre las exportaciones. Sin embargo la exportación del cacao soportaba impuestos más gravosos.

La *venta de empleos públicos*, tributo que aparece ante las necesidades apremiantes de la Caja del Tesoro Público, de manera que se vendía para toda la vida, al mejor postor el empleo público.

La *media-anata*, que consistía en la contribución obligatoria del 50% del sueldo de los empleos públicos del primer año de trabajo a favor de la Corona.

El tributo a los puestos de venta de licores y alimentos, conocidos como *pulperías*, que consistían en pagos de una cierta cantidad de dinero, resultante de pujas pero al mejor postor.

Los *estancos*, tributos que se cobraban sobre la producción y comercio de artículos que se almacenaban y se vendían en depósitos estatales, así tenemos entre otros: la pólvora, el mercurio, la quinua y el tabaco.

El *tributo de tasa*, que obligaba a todos los indígenas entre los 18 y 50 años, a satisfacer como tributos, pagos de acuerdo a su situación económica, solo por el purito de ser indio.

---

<sup>135</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública*, 282-283.

El *diezmo*, impuesto a indígenas y españoles, que consistía en pagar al Estado la décima parte de todos los bienes producidos en el año, desde agosto de 1536, el Cabildo de Quito, estableció un impuesto para las arcas reales, el diezmo, que era satisfecho inclusive con costales de sal, caballos, ganado, aves y con cosechas de maíz y trigo, entre otros productos.

El *estipendio y camerico*, tributos en dinero y productos a favor de los sacerdotes encargados de la evangelización de los indígenas.

Se dieron también *tributos ocasionales*, satisfechos ya sea en trabajo o en dinero, como el caso de la construcción de la Catedral, en que se obligó a los indios a realizar trabajos gratuitos llamados *mingas*.

*Donaciones al rey*, fueron otra forma de tributar, a favor de la monarquía que ante sus angustias económicas, solicitaban y recibían de los criollos, aportes y donaciones en ducados y oro; así entre 1630 y 1700, la ciudad de Quito había multiplicado en ocho veces su contribución.<sup>136</sup>

Desde fines del siglo XVII e inicios del XVIII, se vivió una crisis económica muy acentuada, por varios factores como: la introducción de manufacturas de contrabando desde Europa, lo que devino en una merma en la producción de los obrajes; la pobreza en especial indígena derivada del aumento de la tributación, para satisfacer las enormes sumas enviadas a la Corona; y, el despojo de las tierras a las comunidades indígenas y su concentración en pocas familias españolas o criollas y de órdenes religiosas, entre otras.

*Tributos aduaneros*, como el caso del comercio del cacao con Nueva Granada y México, y para los productos importados, derechos de importación e impuestos de alcabalas en los puertos de destino.<sup>137</sup> Esto debido a que el país se convirtió en el primer exportador de cacao en el mundo, manteniendo cifras importantes hasta el año de 1896 con 377.000 quintales exportados.<sup>138</sup>

#### **2.1.1.4. La Independencia**

En el siglo XVIII, se da la ruina de la economía obrajera y la contracción de la actividad minera, que sostenía la exportación de metales preciosos, esto sumado a

---

<sup>136</sup> Hugo Arias Palacios, *Evolución socio económica del Ecuador, sociedades primitivas y período colonial*, 212 – 223.

<sup>137</sup> Hugo Arias Palacios, *ibíd.*, 282.

<sup>138</sup> Antonio Granda Centeno y otros, *Libro del Sesquicentenario, IV Economía Ecuador: 1830-1980*, (Quito: Editores Asociados, 1983), 169.

varios acontecimientos suscitados en Europa que debilitaron la posición de España por la invasión napoleónica a la Península Ibérica, y por el creciente poderío comercial británico, que dieron lugar a la pérdida de control por parte del reino español de sus colonias, la merma de la capacidad de imposición de sus representantes, así como la consolidación de los grupos propietarios criollos, basado en el sistema hacendario que ató, a través del concertaje, la fuerza de trabajo indígena liberada de los obrajes.

La independencia pues, se da con el movimiento de *criollos*, clases pudientes y preparadas que por el hecho de haber nacido en América india, no ostentaban el poder político, sí compartían los beneficios del sistema opresivo colonial, y para mantenerlos debían conseguir los cambios en el dominio y poder público. Este período independentista que se inicia propiamente en 1809, se caracteriza por la necesidad de contar con recursos para financiar la sublevación, que se reflejan en tributos o donativos para la guerra.<sup>139</sup>

#### **2.1.1.5 La República**

Los inicios de la República de 1830, se caracteriza por la baja recaudación de impuestos. Ya para 1831 el presupuesto del Estado alcanzaba la suma de 387.973 pesos de los cuales casi el 50% correspondía al ejército.

Desde el año de independencia del país 1822, hasta cuando se constituye en república independiente en 1830 y los años subsiguientes, la economía del nuevo fisco se sustenta en derechos aduaneros, monopolios de alcohol y tributos personales sobre los indios o sobre las transacciones en mercados, ferias y tiendas, así como en la producción de harinas destinadas a la producción nacional con la instalación de los primeros molinos de cebada y trigo.

A inicios de esta se mantuvieron formas de explotación como el *concertaje de indios*, que consistía en el arrendamiento de servicios personales, para que realicen las tareas más duras de agricultura y otros, con el reconocimiento de una ínfima remuneración, de allí que con sentido de propiedad como un semoviente, se los llamó a estos conciertos o indios propios de la hacienda. Es una época, en la que destacan los tributos aduaneros, las contribuciones de los indios, los estancos y los timbres. Un impuesto personal y directo que obviamente contrariaba principios

---

<sup>139</sup> Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador*, (Quito: Corporación Editora Nacional, 1995), 15-16.

fundamentales como el de igualdad y el de generalidad, constituía la *contribución de indígenas*, consistente en un peso anual, este gravamen fue derogado en 1857, cuando su carga se había reducido a 4 reales.<sup>140</sup>

Aparecieron también otros tributos de productos estancados como el aguardiente, la pólvora y el tabaco.<sup>141</sup>

A finales del siglo XIX se incrementa el comercio exterior gracias a la gran producción de cacao y el desarrollo de la industria azucarera.

La comercialización externa contemplaba principalmente productos agrícolas como la, tagua, caucho, café y cacao, este último en 1900, llegó a representar el 20% de la exportación mundial.

Los ingresos tributarios en esta época que ya formaban parte del presupuesto del Estado, eran en buena medida ingresos aduaneros, cobrándose el 3% sobre las importaciones. El presupuesto que para inicios de la República oscilaba en alrededor de 400.000 pesos, sufría gran impacto por el gasto de las guerras.

A fin de que exista un principio de orden en las finanzas públicas en 1835, Rocafuerte expidió la primera Ley de Hacienda, con esta ley se centralizó las recaudaciones del aguardiente, de la sal, aduaneras y de timbres, pero se seguía manteniendo la prevalencia del impuesto indirecto frente al directo, asunto que afectaba al consumidor y no al dueño del capital y la tierra.<sup>142</sup>

En 1875, con el crecimiento del presupuesto, a más de los impuestos aduaneros, de la sal, de aguardientes y el papel sellado, aparece con importante significación el de los *Diezmos*, que constituía la masa decimal de lo producido por la tierra o industrias a favor del Fisco y de la Iglesia, este fue suprimido en 1884, pero se lo reemplazó con otros impuestos, el del 3 por mil a los predios rústicos y, un adicional al cacao, recursos destinados a satisfacer el presupuesto eclesiástico.<sup>143</sup>

Ya para el año de 1895, en donde el presupuesto había crecido a 8'650.256 sucres, el impuesto aduanero representaba el 70% de los ingresos fiscales, esto reflejaba que la economía del país estaba en manos de agroexportadores, quienes por

---

<sup>140</sup> José Vicente Troya y otros, *Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador: 1830-1928 Segunda Parte*, ibíd., 236.

<sup>141</sup> Julio Correa Paredes, *La Economía de la República 1830-1980*, (Quito: Ministerio de Relaciones Exteriores, 1982), 11.

<sup>142</sup> Julio Correa Paredes, *La Economía de la República 1830-1980*, 16.

<sup>143</sup> José Vicente Troya Jaramillo y otros, *Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador: 1830 – 1980 Segunda Parte*, 237.

su fortuna acumulada, se revestían de poder y manejaban la moneda, el crédito y la banca, e incidían en la política tributaria del país.

Característica de las primeras décadas de la República, fue un defectuoso e inequitativo sistema tributario, basado en una forma de imposición indirecta.

En la presidencia de A. Baquerizo Moreno, se expidió un Decreto en el que el Ministerio de Hacienda para facilitar el expendio de estampillas de correos, concedía patentes gratuitas a las personas para que vendan timbres postales, a la *patente* por lo tanto se la concebía como la concesión o permiso para la venta de timbres postales, requeridos para el servicio de franqueo de las diversas clases de correspondencia.<sup>144</sup>

Mediante Decreto Supremo No. 87 se expide la Codificación a la *Ley de Timbres y de Tasas Postales*, en este instrumento se recopila las diferentes disposiciones sobre gravámenes, que recaen sobre documentos, actos y contratos así como de ciertas actuaciones judiciales y administrativas, con el empleo de papel sellado y timbres.<sup>145</sup>

A través del Decreto Supremo No. 1523, se derogan impuestos a las actividades agrícola, artesanal, ganadera y al tráfico intercantonal de productos de primera necesidad, simplificándose la hacienda local a cinco impuestos: 1. Impuesto a la propiedad urbana y rural; 2. Impuesto de alcabalas; 3. Impuesto de matrículas y patentes; 4. Impuesto a las utilidades o plusvalía en las compra venta de casas y terrenos; e, Impuesto a los espectáculos públicos.<sup>146</sup>

Ya para inicios de 1900, aparece una significativa inversión extranjera, en particular de minas de oro en Portovelo y de petróleo en Santa Elena.

En diciembre de 1925, el Gobierno de la Junta [Militar] dicta dos leyes tributarias de importancia: la Ley de Impuestos Internos que corregía el antiguo impuesto territorial y lo sustituía por otro que gravaba de manera progresiva de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, derogaba más de 130 impuestos y dejaba vigente tan sólo doce; y la Ley de Derechos Consulares que

---

<sup>144</sup> Decreto, en Registro Oficial No. 374 de 4 de diciembre de 1917, el Ministerio de Hacienda concedía patentes para la venta de timbres postales.

<sup>145</sup> Decreto Supremo No. 87, en Registro Oficial No. 673 de 20 de enero de 1966, se expide la Codificación a la Ley de Timbres y de Tasas Postales.

<sup>146</sup> Decreto Supremo No. 1532, en Registro Oficial No. 543 de 15 de julio de 1965, se derogan impuestos a varias actividades económicas.

pretendía dar unidad al tributo así como a la estimación y cobro del mismo. Se aumentaba el impuesto consular del 5% al 20% ad-valorem.<sup>147</sup>

En el citado año 1925 estalla la Revolución Juliana, protagonizada por un sector de militares, y se encarga el poder al doctor Isidro Ayora, gobierno y época en la que se tomaron medidas que cambiaron definitivamente el ámbito económico del país, así: los bancos de la sierra y la costa perdieron la facultad de emitir papel moneda, se contrata a la Misión Kemmerer para la organización bancaria y monetaria, así como se aprobaron la Ley Orgánica del Banco Central, la Ley Orgánica Aduanas y la Ley Orgánica de Hacienda.

En la década del 50 se da un auge económico, con la producción bananera y precios mejorados a nivel mundial del café y del cacao. Ya para el año de 1954, se ve concentrado el 48% de las tierras de cultivo, que representan 470.000 hectáreas en alrededor de 700 haciendas agropecuarias, lo que conduce a una nueva forma más organizada de actividad económica que son las empresas agrícolas.<sup>148</sup> En este mismo año se crea la Junta Nacional de Planificación y Coordinación Económica, ente encargado de proponer y coordinar las políticas económicas, y en 1957 se expide la Ley de Fomento Industrial y con ella aparecen beneficios y exoneraciones de impuestos para aquellas industrias que sustituyan bienes importados con los de producción nacional, pero también se crea un *impuesto sobre la producción*, tendiente a resguardar los ingresos fiscales por efecto de la desmonopolización de industrias de productos, como la de los fósforos, tabacos, aguardiente y la sal, que pasaron del manejo ineficiente del Estado al sector privado.

Este año también ve el resurgimiento del sector exportador, con el banano, convirtiéndonos en el mayor abastecedor de la fruta en el mundo. Con el apoyo del Banco de Fomento, la comercialización del banano llegó entre los años de 1950 y 1972, al 60% de las exportaciones del Ecuador.

Para efecto de contrarrestar los efectos devaluatorios y de crecimiento de las importaciones, en el gobierno de Carlos Julio Arosemena en 1962, se expide:

La nueva Ley de Impuesto a la Renta que introduce por primera vez en el país, el concepto de renta global así como el sistema de impuesto progresivo y proporcional

---

<sup>147</sup> Julio Correa Paredes, *La Economía de la República 1830 – 1980*, 47.

<sup>148</sup> Julio Correa Paredes, *ibíd.*, 61.

sobre los ingresos de las personas, [con lo que mejora la recaudación] pero más que esto, regularía la contribución de los ciudadanos en mérito de su capacidad económica y de acuerdo a las actividades en las que se desenvuelven.<sup>149</sup>

Con esta Ley, se inicia un sistema impositivo mejor estructurado, con mayor eficiencia de los impuestos directos.

A partir de 1972, se nota un mejoramiento en el intercambio comercial internacional particularmente por la explotación y venta de petróleo, con ello también mejoró el pago de impuesto a la renta sobre las utilidades de las compañías petroleras, así como también en esa década mejoraron ostensiblemente las exportaciones de productos tradicionales como el banano, el cacao, el café y productos del mar.

La era petrolera se inicia en 1972, con la explotación de su primer producto de exportación y generador de divisas y recursos para el fisco, el petróleo.

En resumen, la vida republicana del país, podría dividirse en etapas, así:

Un primer período de 1830 a 1927, basada su economía en actividades agrícolas y comerciales. Un segundo período de 1927 a 1970, en la que se incrementó los volúmenes de exportación principalmente agrícolas y se inició aunque en forma incipiente un proceso de industrialización. El período de 1970 en adelante, en particular las décadas de los 80 y 90 se basaron en la explotación y exportación de petróleo.

Luego de 1959 con la expedición de la Ley de lo Contencioso Tributario, que crea el Tribunal Fiscal, en 1963 con la expedición del Código Fiscal y la imposición a la renta global, y 1975 con la del Código Tributario, se puede decir que el país ya contaba con un sistema tributario debidamente estructurado.

La década de los sesenta, resulta prolífera para el ámbito tributario, ya que aparecen la Ley del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, la Ley de Timbres y Tasas Postales, la Ley de Impuesto a la Renta, la Ley de Régimen Municipal y la Ley de Transacciones Mercantiles.

Los doctores Montaña y Mogrovejo, destacan una forma de organización pública local, el Municipio y sobre este dicen: “es concebido como una entidad que regenta, dentro de una circunscripción territorial perfectamente demarcada y

---

<sup>149</sup> Julio Correa Paredes, *La Economía de la República 1830- 1980*, 69.



definida, a la población asentada en él”.<sup>150</sup> Y con el aparece la potestad tributaria municipal, que en muchas de las veces rebasa los límites legales y con su ejecución atenta contra la seguridad jurídica, al expedir Ordenanzas que regulan impuestos al punto tal de crear aranceles discrecionales como los de Registro, siendo el justificativo para hacerlo el desarrollo y estímulo de actividades económicas dentro de la jurisdicción cantonal. Esta capacidad desbordada atenta contra el principio de reserva de ley previsto en el Art. 301 de la Constitución, ya que a través de instrumentos de menor jerarquía que la Ley como son las Ordenanzas, se fijan en veces condiciones de techos y pisos de las tarifas así como sus variables.

### **2.1.2. La actividad económica y el aparecimiento del impuesto de patente como hoy se lo conoce**

La actividad económica, es una manifestación intrínseca del ser humano, que se formaliza a través de la generación, prestación e intercambio de productos, bienes y servicios, para cubrir las necesidades del individuo, el desarrollo de esta actividad es a través de tres fases: producción, distribución y consumo, lo que genera riqueza dando lugar a que sea objeto de imposición.

La actividad económica por lo tanto es motivo de gravámenes, nuestra legislación grava por ejemplo la generación e incremento de la riqueza, la capacidad contributiva y simplemente el ejercicio local de una actividad económica permanente, con el impuesto de patente, materia de nuestro estudio.

La economía es parte de una realidad social, que se compone del conjunto de relaciones que los individuos establecen entre sí y con su medio circundante, para resolver sus necesidades materiales, respondiendo a una triple cuestión: qué bienes producir, a partir de los recursos que se disponen; cómo producirlos; y, cómo distribuirlos.<sup>151</sup>

Jaime Rodrigo Machicao señala que: “gran parte de nuestras legislaciones tributarias municipales, [...] reconocen la vigencia de la denominada Patente de Industria y Comercio”.<sup>152</sup>

---

<sup>150</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 21.

<sup>151</sup> Fernando Esteve y Rafael Muñoz de Bustillo, *Conceptos de Economía*, (Madrid: Alianza Editorial, 2005), 187.

<sup>152</sup> Jaime Rodrigo Machicao, *Memorias IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, “Versatilidad de la patente de actividad económica”, (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario), 169.

Un impuesto similar lo encontramos en México, mismo que grava a las personas naturales y jurídicas que realizan actividades empresariales y es el *Impuesto al Activo*.

Las Comunidades Autónomas en España, tienen un sistema propio de tributos, mismos que no pueden duplicarse sobre los estatales, citaremos algunos que tienen que ver con actividades económicas: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas; impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; tributos sobre el Juego; impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos; e, impuestos Especiales de Fabricación distintos del Impuesto sobre la Electricidad. Tributos que sirven para el sostenimiento del gasto público y cuyos postulados están consagrados en la Constitución española, así:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...]
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos [...]
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.<sup>153</sup>

Cuando se analizan los principios constitucionales, es menester referirnos al poder tributario y la distribución de competencias conforme al territorio, para la creación, modificación y supresión de tributos.

Por estar consagrado en nuestra Constitución y en las de buena parte de países, el poder de imposición tiene fundamento constitucional, y se lo otorga al Estado que lo aplicará mediante Ley.

En el caso de España su Constitución prevé que: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”. Por lo dicho, las comunidades autónomas crean sus propios tributos, mismos que se circunscriben a su territorio, y sin que puedan expedir hechos impositivos que corresponden al Estado. En el Ecuador, los municipios tienen esta capacidad y lo hacen a través de la expedición de Ordenanzas tributarias. En tratándose de impuestos tienen la competencia para reglamentarlos, y fijar las tarifas y variables dentro de la base y el techo previstos en la Ley.

Héctor Villegas, al referirse a lo que da origen al apareamiento del impuesto señala que:

---

<sup>153</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 57.

El origen del impuesto que grava las actividades ejercitadas con ánimo de lucro, [vale decir actividades económicas productivas] se remonta a la época medieval. En esos tiempos, los señores feudales o los soberanos otorgaban una carta-patente – así se la denominaba- que consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya sea un comercio, una industria o un oficio, [añade Villegas] Esta carta – patente se consideraba como una verdadera tasa, ya que era la contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir que el vasallo realizara sus actividades.<sup>154</sup>

En la época colonial en Argentina, las *patentes* constituían permisos otorgados por autoridades locales para ejercer distintos oficios, previo el pago de un valor dependiendo del oficio y sin considerar su capacidad contributiva, basada en el tipo de actividades y volumen general de operaciones. Posteriormente en la provincia de Buenos Aires y en capital federal argentina, aparecieron impuestos a la industria, al comercio, a las profesiones y al capital en giro, culminando en 1948 con el aparecimiento del *impuesto a las actividades lucrativas*, en reemplazo del impuesto de patente, que nuevamente retornaría a partir de 1975, con la autorización para implantar el *impuesto de patente por el ejercicio de actividades con fines de lucro*. Más tarde, a través de la ley 21.251 se autorizó a las provincias a establecer el *impuesto sobre los ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades habituales*; en 1976 este gravamen pasó a denominarse *impuesto a las actividades con fines de lucro*, finalmente en 1977 cambia de nombre a *impuesto a los ingresos brutos*.<sup>155</sup>

En el reinado de Isabel II (1839), aparece un ministro de la Hacienda de la corte, don Alejandro Mon, quien años más tarde articula la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, sustentada fundamentalmente en tres impuestos, la denominada Contribución territorial, que era un gravamen sobre inmuebles, los cultivos y la ganadería; la contribución de inquilinato; y, los impuestos directos a la industria y el comercio, este último en España podría considerarse como un antecedente al impuesto de patente. A más de los señalados para fines del siglo XIX y principios del XX, se aplican el Impuesto de Minas; el Impuesto o Renta de Aduana; el Impuesto sobre el azúcar; el impuesto de la sal; sobre actos y documentos con Renta del timbre; y, sobre el tabaco.<sup>156</sup>

---

<sup>154</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 699.

<sup>155</sup> Héctor B. Villegas, *ibíd.*, 700.

<sup>156</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública*, 293-294-299.

Conforme aparece en el libro de José Pérez y Narciso Amorós, el 19 de noviembre de 1810 el rey José Bonaparte implantó una contribución que se llamó de patente, y que afectaba a todo individuo que ejerciera en el reino algún comercio, industria, arte, oficio o profesión. Como era necesario obtener una licencia o patente, y las personas que careciesen de ella no podían ejercer ninguna de estas actividades, este singular permiso recibió el nombre de patente, o también de subsidio de comercio o de industria. La retirada de los ejércitos franceses dejó sin efectividad este impuesto, que, sin embargo, volvió a restablecerse con ciertas alteraciones, por las Cortes de Cádiz, en 1821.<sup>157</sup>

Refiriéndonos a la historia de América Latina, es desde la presencia de los conquistadores españoles en tierras indias, que se dieron las primeras cargas impositivas, esta contribución a favor del rey y de organismos locales, actuantes a nombre del monarca se traducía en el cobro de tributos a comerciantes, lugareños y campesinos. A decir de Rodrigo Machicao, “el impuesto se difundió desde la Nueva España (México), hasta el sur en el Virreinato en Lima y la Real Audiencia de Charcas”.<sup>158</sup>

En todos los tiempos, la actividad económica ha sido motivo de gravámenes, aun en los sistemas ancestrales comunitarios con el aporte de una parte de los frutos obtenidos con la actividad productiva, cultivo de tierra, minera y otros, esto permite mantener una estructura dentro de la sociedad por primitiva que sea, por lo que *per se*, imponer tributos a las actividades económicas formales y permanentes, de la industria, comercio, financieros y servicios, resulta casi una constante que lo hagan los entes locales, municipios, así sucede en las diferentes latitudes, a través del cobro de tasas o impuestos, cuya recaudación va en beneficio directo de sus arcas hacendarias.

---

<sup>157</sup> José L. Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *ibíd.*, 287

<sup>158</sup> Jaime Rodrigo Machicao, *Versatilidad de la patente de actividad económica*, 196.

## **2.2. Régimen jurídico del impuesto de patente en el Ecuador**

### **2.2.1. Evolución histórica del impuesto de patente en el Ecuador**

A pesar de los cambios profundos desde la época de la colonia con la Real Audiencia de Quito a la época republicana, en la estructura económica, política y social, los municipios se mantienen como únicos organismos seccionales desde la colonia con todos sus elementos y funciones básicos, garantizado ello con las Constituciones Políticas de 1830, 1835, 1843, 1845, 1851 y 1852; con la Ley de Régimen Municipal de septiembre de 1830; con la Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República de agosto de 1835; con la Ley sobre Recaudación e Inversión de las Rentas Municipales de 1837, entre otras. La característica en esta etapa es el déficit presupuestario de los municipios debido a las escasas fuentes de tributación, ya que el comercio y la industria se desarrollan en forma incipiente.<sup>159</sup>

Ya en las constituciones de 1861, 1869, 1878 y 1897, y en las Leyes de Régimen Municipal de: junio de 1861, octubre de 1863, mayo de 1878, mayo de 1884, agosto de 1887, octubre de 1888 y octubre de 1899, se prevén facultades y competencias más amplias para los organismos seccionales, sumadas a la previsión de mayores rentas municipales a través de nuevos tributos, como la creación del tributo equivalente al jornal de cuatro días que deben pagar los vecinos comprendidos en las edades de 21 a 50 años.<sup>160</sup>

En los años de 1900 a 1945 los organismos seccionales, vale decir los municipios alcanzan una autonomía plena, así lo establece la Constitución de 1906, que en su artículo 114 dice: “Las Municipalidades en sus funciones privativas, serán absolutamente independientes de otros poderes, pero sin contrariar en ningún caso las leyes generales del país”.

Complementariamente a la referida Constitución, se expiden leyes y decretos que apuntalan esta autonomía así: La Ley de Régimen Municipal de Octubre de 1912; el Decreto Supremo No. 541 de enero de 1926 que fija los impuestos que han de cobrar las Municipalidades; la Ley de Régimen Municipal de octubre de 1928,

---

<sup>159</sup> Álvaro Pérez Intriago y otros, *Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador: 1830 – 1980, Segunda Parte*, ibíd., 271.

<sup>160</sup> Álvaro Pérez Intriago y otros, ibíd., 273.

con la que se diferencian los ingresos en tributarios y no tributarios, los primeros que contemplan los impuestos, las tasas y los gravámenes y los no tributarios que se clasifican en: rentas patrimoniales, asignaciones y subsidios del Estado e ingresos por multas; el Decreto Ejecutivo No. 127 de diciembre de 1935, que establece el impuesto progresivo a los solares ubicados en zona urbana; y, los Decretos Legislativos de marzo de 1939 y agosto de 1940, que crean otros impuestos municipales.<sup>161</sup>

En la etapa comprendida entre los años 1945 y 1980, las constituciones de 1946, 1967 y 1978, reafirman el reconocimiento de la autonomía municipal, así también lo determina la Ley de Régimen Municipal y sus reformas de 1945, 1948, 1959 y 1966.

El artículo 548 del COOTAD, establece que se grava a tres tipos de actividades a saber: la comercial, la industrial y la financiera con la patente anual. Con anterioridad, la Ley de Régimen Municipal (LRM), publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 331 de 15 de octubre de 1971, en su artículo 383 y, posteriormente la Ley Orgánica de Régimen Municipal, cuya codificación fue publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 159 de 5 de diciembre de 2005, en el artículo 364, señalaban que estaban gravadas dos actividades económicas, la comercial y la industrial, sin referirse a la financiera. La Ley de Régimen Municipal publicada en el Registro Oficial No. 680 de 31 de enero de 1966, consideraba en su artículo 404 que están obligados a obtener la patente todos los comerciantes e industriales, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, dándole un espectro universal y muy amplio al impuesto.

La patente, con la naturaleza y presencia de características como hoy la conocemos, aparece en la Europa medieval que comprende desde el siglo V hasta el XV, que a decir de Jaime Rodrigo Machicao, se da cuando los señores feudales concedían permisos, licencias a comerciantes, artesanos, a quienes ejercían un oficio dentro de los límites territoriales de su jurisdicción, y aún las de tipo bélico, a cambio de una tasa, denominada *carta patente*. Sin embargo es en el siglo XVIII que registra su mayor importancia como fuente de ingresos tributarios, no sólo con carácter local sino nacional.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> Álvaro Pérez Intriago y otros, *ibíd.*, 276.

<sup>162</sup> Jorge Rodrigo Machicao, “Versatilidad de la patente de actividad económica”, 198.

Con el aparecimiento de la República, nace la primera Ley de Régimen Municipal en el Ecuador, expedida con Decreto Legislativo 3, publicada en el Registro Auténtico 1830 de 25 de septiembre de 1830, en este cuerpo legal se establece la estructura orgánica de los concejos municipales que son las cabeceras de provincia, y ya se consideran o se prevén las rentas para su funcionamiento y actividades, de las que formará parte el impuesto de patentes, posteriormente se dan múltiples reformas a este cuerpo normativo.

Mediante Decreto, publicado en el Registro Oficial No. 294 de 4 de febrero de 1907, se faculta a las municipalidades de la provincia de Loja a recaudar otros impuestos a los previstos en la Ley de Régimen Municipal, y que están relacionados con actividades productivas, vale decir económicas, como son las ventas para otros cantones de cabezas de ganado y de quintales de raspadura.

En el Registro Oficial No. 47 de 28 de octubre de 1912, se publica la Ley de Régimen Municipal, dictada por el Congreso de 1912, que deroga las anteriores, en ella se prevé que se consideran rentas municipales el producto de los impuestos que se hallare especialmente facultada para recaudar la municipalidad, así como se determinan los gravámenes que se podrán imponer, que abarcan actividades comerciales como: el gravamen del medio por mil sobre la venta de efectos extranjeros, de uno a diez sucres mensuales a los vendedores ambulantes de efectos extranjeros, se grava también la venta de licores nacionales y extranjeros, a los establecimientos de juegos de azar, a la venta de ganado, entre otras actividades desarrolladas dentro del cantón.

En la presidencia de Isidro Ayora, el 4 de octubre de 1928, se dicta la Codificación de la Ley de Régimen Municipal, y se la promulga en el Registro Oficial No. 175 de 14 de noviembre de 1929, con lo que se derogan todas las anteriores, en esta codificación en el artículo 92 se prevé que una de las fuentes de ingreso constituyen el producto de impuestos para los que se hallen facultados la municipalidad. Se prevé también que las municipalidades podrán crear otra clase de impuestos, pero para ello deberán obtener la autorización previa del Consejo de Estado y el dictamen del Consejo Provincial y del Ministro de Municipalidades, y si se tratare de impuestos adicionales a los fiscales, se necesitará también del dictamen favorable del Ministro de Hacienda; en noviembre de 1933, se codifica esta Ley.

Tiempo después, se expide y publica en el Registro Oficial No. 496 de 22 de mayo de 1937, una nueva Ley de Régimen Municipal, allí se establece en el artículo 83 que es renta municipal, el impuesto a los predios urbanos, vehículos, espectáculos, licores, agentes de transacciones, casas de préstamo, billares, etc. En el artículo 130 se establece la expresa derogatoria de todas las leyes anteriores sobre Régimen Municipal.

Mediante Registro Oficial No. 17 de 30 de agosto de 1937, se promulga una Ley de Impuestos Municipales, que dispone la creación y supresión de varios impuestos seccionales, por considerarlos perjudiciales a la economía nacional, entre ellos, conforme el artículo primero, “ 2.- Todo impuesto a las profesiones liberales, excepto el impuesto a la renta.[...] 6.-Todo impuesto municipal a las Patentes de Privilegio y Marcas de Fábrica”<sup>163</sup> pasándose a regular con nuevas tarifas el impuesto a los predios urbanos y el impuesto a los espectáculos públicos. En relación a las Matrículas y Patentes el artículo cuarto señala:

I) Para ejercer los negocios que en este artículo se expresan, los interesados en ellos están obligados a inscribirse en el Registro que, al efecto, abrirá cada Municipalidad, dentro de los primeros treinta días de cada año o dentro de los primeros treinta días siguientes al principio de sus operaciones de negocios.

II) Hecha la inscripción, el Tesorero Municipal conferirá las respectivas Patentes que autoricen, mes por mes, ejercer los negocios para los cuales se hubieren registrado las inscripciones, previo el respectivo pago, conforme a las determinaciones siguientes:

- a) De diez a cincuenta sucres mensuales pagarán los que vendan licores y bebidas fermentadas extranjeros, en casas, almacenes, clubs, sociedades, hoteles, tiendas, bodegas, covachas, cantinas, pulperías, etc., según la categoría que será determinada por la Municipalidad correspondiente;
- b) Los agentes de Aduana, los corredores de valores fiduciarios, de bienes raíces, de mercancías y cualquier otro negocio de esta índole, pagarán de treinta a cincuenta sucres mensuales;
- c) Las casas de préstamo sobre prendas y retroventas por cada mes pagarán de treinta a cien sucres;

---

<sup>163</sup> Art. primero, Ley de Impuestos Municipales, sus Reformas y Aclaraciones, en Registro Oficial 17 de 30 de agosto de 1937, p.1719.



d) Los salones de billar pagarán mensualmente a razón de diez sucres por cada mes;

e) Los dueños o empresarios de vehículos pagarán también mensualmente, [tabla tarifaria]

III) La omisión en obtener la Patente, en todos los casos que requiere esta Ley, será penada, en juicio verbal sumario, por el Comisario Municipal, con la multa de diez a cincuenta sucres según la categoría de tales patentes. A este efecto, los agentes de Policía prestarán el auxilio que se les requiera para el cumplimiento de esta disposición.<sup>164</sup>

Como vemos el término patente a más de estar identificado con una actividad económica productiva, estuvo previsto para determinar derechos sobre un invento, o marca determinada, así como se utilizó el término patente como beneplácito del gobierno para el desempeño de una representación del gobierno en el exterior, como así aparece en la carta que reproduzco, y que está publicada en el Registro Oficial No. 363 de 7 de mayo de 1897:

Quito, Abril 29 de 1897

Señor Ministro:

Acuso recibo de su atenta nota de V.E. de fecha 26 de Febrero del presente año.

El Sr. Presidente de la República confirma el nombramiento del Sr. D. Ricardo E. Barreto para Cónsul del Ecuador en Manila.

Por el presente correo se le envía la Patente, a fin de que V.E. se digne obtener de S. M. la Reina Regente el correspondiente *regim exequatur*.

Sea esta oportunidad para reiterar á V.E. el testimonio de mi más distinguida consideración.

Dios y Libertad.

Belisario Albán Mestanza.

Excmo. Sr. Ministro de Estado

de S. M. la Católica.- Madrid.<sup>165</sup>

En el Registro Oficial No. 436 de 19 de noviembre de 1945, se publicó una nueva Ley de Régimen Municipal, misma que derogó la Ley Orgánica Municipal de

---

<sup>164</sup> Art. 4 Registro Oficial No. 17 de 30 de agosto de 1937, 1721- 1722.

<sup>165</sup> Imprenta Nacional, Registro Oficial No. 363 de 7 de mayo de 1897, 2930.

4 de octubre de 1928, denominada de Régimen Municipal por Decreto Ejecutivo de 20 de diciembre de 1933, así como todas sus reformas. Esta Ley contempla entre otros ingresos los provenientes de tributos, así como la capacidad de los municipios de dictar ordenanzas que establezcan nuevos impuestos o tasas municipales, requiriéndose para su vigencia de la autorización previa de la Comisión Legislativa Permanente, con informe de los Ministros de Economía y del Tesoro, en ella se establecen los siguientes impuestos municipales:

1. Sobre propiedades urbanas;
2. De alcabalas;
3. De registro e inscripción;
4. A los vehículos motorizados o no;
5. De matrículas y patentes;
6. A los espectáculos públicos;
7. Sobre las utilidades obtenidas por la compraventa de casas y terrenos;
8. Al expendio de ganado mayor;
9. Al tránsito de embarcaciones fluviales; y,
10. Por anuncios, avisos, carteles, etc.

En relación al impuesto de *Matrículas y Patentes*, el artículo 165 decía que para ejercer ciertas actividades, los interesados se debían inscribir dentro de los primeros treinta días de cada año o de los treinta siguientes a los de la iniciación de sus negocios, en el registro que al efecto abrirá cada Municipalidad.

El artículo 166, señalaba que hecha la inscripción el Tesorero Municipal conferirá las matrículas y patentes que autoricen, mes por mes, ejercer los negocios para los cuales se hubiere registrado, previo el pago respectivo conforme a las disposiciones siguientes:

- a) De diez a quinientos sucres mensuales los que vendan licores o bebidas fermentadas extranjeras en casas, almacenes, clubes, sociedades, hoteles, tiendas, bodegas, covachas, cantinas, pulperías, etc., según la categoría del establecimiento, determinada por la Municipalidad correspondiente;
- b) De cinco a cien sucres mensuales, los agentes de aduana y seguros, corredores de valores fiduciarios, de bienes raíces, de mercaderías y de cualquier otro negocio de esta índole;
- c) De treinta a cien sucres mensuales por las casas de préstamo sobre prendas; y

d) Diez sures mensuales por cada mesa de los salones de billares.

El ejercicio de estas actividades sin la matrícula respectiva se sancionará con el quíntuplo del impuesto que se ha querido evitar.<sup>166</sup>

Para efectos del cobro del impuesto, el mes empezado se tendrá por concluido y la fracción de año, por año completo.

En el Registro Oficial No 152 de 4 de marzo de 1949, se expide la Ley de Régimen Municipal, que deja sin efecto todas las disposiciones anteriores que se le opongan. En esta se contempla en iguales términos que la Ley de noviembre de 1945 lo atinente a los impuestos a las Matrículas y Patentes.

Siendo Presidente Camilo Ponce Enríquez, se codifican múltiples leyes, incluida la Ley de Régimen Municipal, que se la publica en el Registro Oficial Suplemento No. 202 de 20 de agosto de 1960, en los artículos 193 y 194 se norma el impuesto a las matrículas y patentes, manteniéndose en idénticos términos como lo expresa la Ley de Régimen Municipal de noviembre de 1945.

La Junta Militar de Gobierno, expidió el Decreto Supremo No. 185, publicado en el Registro Oficial No. 680 de 31 de enero de 1966, con el que se expide una nueva Ley de Régimen Municipal, esta es considerada como la primera que institucionaliza a las municipalidades en el país, ya que es la primera Ley de Régimen Municipal, en la que se reconoce, de manera expresa, la existencia de las Asociación de Municipalidades Ecuatorianas AME, esta Ley nace con el propósito de adecuar los ordenamientos seccionales a las exigencias de eficiencia y agilidad que deben observar las administraciones locales, así como de proveer a las municipalidades mayores recursos, mejorando los procedimientos de recaudación. En el artículo 339 se enuncian los impuestos municipales, entre ellos el *impuesto de matrículas y patentes*, y es en el Capítulo VIII, artículos 403 y siguientes que se norma el impuesto, y que en resumen se dice: están obligados a obtener la patente y por ende el pago del impuesto, todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico. Debiendo obtenerse una patente anual previa inscripción en el registro municipal correspondiente y se lo hará dentro de los treinta días siguientes al final del mes en el

---

<sup>166</sup> Arts. 165 y 166, Ley de Régimen Municipal, publicado en el Registro Oficial No. 436 de 19 de julio de 1945., 23.

que se inician esas actividades, o de los treinta días siguientes al día final del mes en el que termine el año.

A más e independientemente de la patente anual los Concejos dictarán ordenanzas en las que se regule la cuantía del impuesto mensual de patentes, dentro de los siguientes límites:

**Tabla 1.**  
**Ley de Régimen Municipal de 1966; y,**  
**Codificación de la Ley de Régimen Municipal de 1971**

	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>
1.- Los negocios que operen con \$20.000,00 o menos de capital	Exentos	Exentos
2.- Los negocios que operen con un capital superior a \$ 20.000,00 hasta \$ 100.000,00	\$ 15,00	\$ 80,00
3.- Los negocios que operen con un capital superior a \$ 100.000,00 hasta \$ 200.000,00	\$ 80,00	\$ 170,00
4.- Los negocios que operen con un capital superior a \$ 200.000,00 hasta \$ 500.000,00	\$ 170,00	\$ 400,00
5.- Los negocios que operen con un capital superior a \$ 500.000,00 hasta \$ 2.000.000,00	\$ 400,00	\$ 600,00
6.- Los negocios que operen con un capital superior a \$ 2.000.000,00		\$ 800,00

Fuente:

Decreto Supremo No. 185, publicado en el RO, No. 680 de 31 de enero de 1966; y, Ley de Régimen Municipal, publicada en el RO, S, No. 331 de 15 de octubre de 1971

Para fijar los mínimos y máximos que se considera en la tabla, se tendrá en cuenta además del capital en giro comercial o industrial, los lugares en los que se desempeñe la actividad económica. Se contempla rebajas del 50% del impuesto si se demuestra haber sufrido pérdidas, y se exonera del impuesto a los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano.<sup>167</sup> La exoneración es exclusiva para los artesanos calificados como tales por la Junta

<sup>167</sup> Arts. 403 y siguientes de la Ley de Régimen Municipal, Registro Oficial 680 de 31 de enero de 1966. Pág. 68

Nacional de Defensa del Artesanado, así se ratifica con el Decreto Supremo 952 emitido por el Presidente José María Velasco Ibarra, el 28 de junio de 1971.

En el Registro Oficial Suplemento No. 331 de 15 de octubre de 1971, se publica la codificación de la Ley de Régimen Municipal. Estableciéndose en el Capítulo VIII, artículos 381 y siguientes la regulación del impuesto de patentes municipales, en el artículo 382 se indica que están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago del impuesto, todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económica. Se establece que la patente será anual y los derechos irán de quince sucres como base mínima a ochocientos sucres como base máxima, dependiendo del capital con que opere el negocio. Y, los Concejos dictarán ordenanzas en las que se regule la cuantía del impuesto mensual de patentes, dentro de los límites establecidos en la ley. Esta capacidad de los municipios, está dada por su potestad reglamentaria, y por la autonomía administrativa y financiera de que gozan, lo que les permite recaudar ingresos entre otros los tributarios en orden a satisfacer sus necesidades presupuestarias.

Mediante Decreto Ley No. 104 publicado en el Registro Oficial No. 315 de 26 de agosto de 1982, se expide la Ley Reformativa de la Ley de Régimen Municipal, la que entre otras modifica el artículo 384 de la Ley de Régimen Municipal, quedando la norma como sigue independientemente de la patente anual, los concejos dictarán ordenanzas en las que se regule la cuantía del impuesto mensual de patentes dentro de los respectivos cantones, según la tabla que aprueben para el efecto, *con informe previo favorable del Ministerio de Finanzas*. Este requisito, de contar con el dictamen previo de la Cartera de Finanzas, tenía por objeto estandarizar en los municipios del país las tablas y montos de los diferentes impuestos locales, así como recibir un asesoramiento en la emisión de ordenanzas tributarias en particular para los municipios pequeños.

Para el caso del Municipio de Quito, regía además la Ordenanza No. 2985 de 21 de diciembre de 1992. Estableciéndose un concepto tributario de patente, así:

Se trata de un impuesto de carácter dual, pues se cobra cada año y cada mes. Se refiere al permiso que concede cada municipalidad para el ejercicio de una actividad económica dentro del respectivo cantón o Distrito; quienes ejerzan

actividades económicas deben inscribirse en el correspondiente registro que lleva cada municipalidad y obtener la patente.<sup>168</sup>

Resumiendo diremos que, la Ley de Régimen Municipal en su artículo 382, establecía que todos los comerciantes e industriales que operen en un cantón debían obtener la patente anual, y con la reforma de la Ley a través del Decreto Ley No. 104, publicado en el Registro Oficial No. 315 de 26 de agosto de 1982, se disponía que a más de la patente anual, los concejos municipales debían regular vía ordenanza la cuantía del impuesto mensual de patente, y para su implementación debían contar con un informe previo favorable del Ministerio de Finanzas, con lo que a decir del tratadista Marco Polo Aguirre el impuesto de patente anual es de alcance nacional y el de patente mensual se regula mediante ordenanza que se aplica en la jurisdicción del cantón o Distrito, respectivo.<sup>169</sup>

Cabe mencionar también que el Impuesto sobre los Activos Totales, se lo estableció con la Ley No. 006 de Control Tributario y Financiero, expedida en el Registro Oficial No. 97 de 29 de diciembre de 1988. Se sustituye el impuesto del 1.5 por mil al capital en giro por el impuesto del 1.5 por mil anual sobre los activos totales, los sujetos pasivos del impuesto son las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeros domiciliados en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan habitualmente actividades comerciales, industriales y financieras y con una característica esencial que estén obligados a llevar contabilidad.

Mediante Ley No. 2004-44, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 429 de 27 de septiembre de 2004, se expide la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Régimen Municipal, produciéndose reformas a la Ley de Régimen Municipal de 1971, vigente en esa época, a esta Ley se la categoriza como Orgánica, guardando consonancia con lo dispuesto en el artículo 142 numeral 1 de la Constitución de 1998, que señalaba que la Ley de Régimen Municipal tendrá la categoría de orgánica. Con el artículo 57 se reemplaza el segundo inciso del artículo 383 de la Ley de Régimen Municipal de julio de 1971, referente a la cuantía de los derechos de patente anual que eran de veinte sucres como base mínima, y de cuatrocientos

---

<sup>168</sup> Marco Aguirre Apolo, *Manual de Derecho Tributario Municipal*, (Quito: Edición TRAMA, 1994), 57.

<sup>169</sup> Marco Aguirre Apolo, *ibíd.*, 57.

sucres como base máxima, quedando con la reforma que el concejo mediante ordenanza, establecerá la tarifa del impuesto anual en función del capital con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares de los Estados Unidos de América y la máxima de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América. Se deroga el artículo 384, referente a la regulación por parte de los Concejos del impuesto mensual de patente y con ello el gravamen mensual, quedando solo el anual, que podía entrar en vigencia una vez dictada la ordenanza por el respectivo Concejo.

En el Registro Oficial Suplemento No. 159 de 5 de diciembre de 2005, se publica la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

El artículo 303 de la Codificación en el numeral 5 contempla entre otros impuestos el *impuesto de matrículas y patentes*, este impuesto está regulado a partir del artículo 363 de la codificación, y obliga a todos los comerciantes, industriales y quienes ejerzan cualquier actividad económica a obtener la patente anual, con el registro y pago del impuesto que solo es anual y con la tarifa prevista en la respectiva ordenanza municipal en mérito del capital con el que operen los sujetos pasivos del impuesto, misma que está regulada por el Concejo dentro de la tarifa mínima de diez dólares y máxima de cinco mil dólares.

El COOTAD que se promulgó el 19 de octubre de 2010, derogó expresamente a la Ley Orgánica de Régimen Municipal, Codificación 2005-016 de diciembre de 2005, y regula el Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas a partir del artículo 546 en adelante.

En el COOTAD, se contemplan los elementos y características que rigen al impuesto de patentes hoy en día.

El procedimiento para presentar reclamos y recursos, está normado en el COT, y repartidas se encuentran otras normas en el COOTAD, Ley de Régimen Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito y Ordenanzas respectivas.

### **2.2.2 Naturaleza del impuesto de patente**

Al referirnos a la naturaleza del impuesto, se debe indagar si se trata de un tributo vinculado o no vinculado.

Jaime Rodrigo Machicao señala que: “la Patente de Industria y Comercio, denominada también sobre actividades económicas, cuyas primeras manifestaciones corresponden a la Europa Medieval cuando los señores feudales concedían permisos a comerciantes, artesanos y a quienes ejercían un oficio, dentro de los límites territoriales de su jurisdicción, exigiendo a cambio una tasa”.<sup>170</sup>

Un aspecto a dilucidar es si a la patente se la debe considerar impuesto, tasa o contribución especial, al respecto el citado autor toma como referencia el hecho generador, que lo identifica como la autorización o licencia administrativa, la relación que existe con la superficie ocupada y su localización, la que tiene una relación directa con el quantum del tributo, ya que esos datos son los que permiten cuantificar el tributo. Para ser una tasa, debería existir una contraprestación a un servicio administrativo y con determinación de los costos que demanda dicho servicio, situación que no es clara ya que no se puede precisar los costos administrativos del servicio y la base de cálculo y su medida, en cuanto al otorgamiento de la licencia por parte del municipio constituye una manifestación del ejercicio de autoridad, sin que esta esté limitada por el costo del otorgamiento de la licencia.<sup>171</sup>

Con el propósito de establecer si la patente es un impuesto real o personal, evocaré lo que para el autor Valdés Costa, es uno y otro, así: impuestos reales son “los que gravan manifestaciones aisladas de riqueza, por ejemplo, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo. No constituyen un índice claro de capacidad contributiva”.<sup>172</sup> El mismo autor cita ejemplos relacionados a consumos y otros como la compra un bien inmueble, así por interesante que parezca visto desde lo económico, este no necesariamente puede resultar beneficioso y cumplir con las expectativas económicas.

En relación a los impuestos personales, dice: “son los que recaen sobre todos los elementos, positivos o negativos, que integran el concepto de capacidad contributiva del contribuyente”.<sup>173</sup> Como coinciden muchos estudiosos el impuesto progresivo a la renta si cumple con los elementos de los impuestos personales, más el

---

<sup>170</sup> Jaime Rodrigo Machicao, “Versatilidad de la patente de actividad económica”, 198.

<sup>171</sup> Jaime Rodrigo Machicao, “La patente municipal de actividades económicas”, (Bolivia, editorial Presencia), 351.

<sup>172</sup> Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, (Bogotá: Editorial TEMIS S.A. 2001), 133.

<sup>173</sup> Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 133.



impuesto de patente por sus características sería más bien un impuesto real y no personal. Se puede considerar al impuesto de patente como un impuesto *real* ya que toma en consideración situaciones aisladas de riqueza, diferente de los impuestos personales que considera elementos propios y directos del individuo como son: la riqueza y patrimonio del contribuyente, ejemplo el impuesto a la renta que es progresivo en consideración de dichos elementos.

La naturaleza del impuesto de patente aglutina dos situaciones que se concatenan entre sí, por una parte el requerimiento de inscripción de la actividad económica en un catastro o registro municipal, obteniendo con ello el permiso para ejercer la actividad, y por otra parte la satisfacción de un gravamen con lo que se habilita dicha autorización. Cabe destacar que el COOTAD, condiciona la obtención del RUC al inicio de una actividad, al pago previo del impuesto de patente, conforme lo establece el artículo 551 del COOTAD.<sup>174</sup>

Sobre este punto César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo dicen que: “la obtención de la patente podría interpretarse que esta figura comporta una doble naturaleza, es decir tanto de impuesto como de permiso, cuando esto no responde a la estructura del tributo”.<sup>175</sup>

Este impuesto es de carácter declarativo, ya que declara la actividad económica desarrollada en el ejercicio impositivo anterior, lo que debe cumplirse en los plazos que para el Distrito Metropolitano de Quito (DMQ), están señalados en la Ordenanza No. 157, siendo exigible desde la fecha que vence el plazo de declaración.

### 2.2.3. Fin del impuesto de patente

El fin ulterior de la patente es la habilitación que recibe el sujeto pasivo para ejercer una actividad comercial o industrial, previo el registro en el catastro respectivo de cada municipio.

El impuesto de patente como los demás impuestos seccionales, están contemplados en el COOTAD y su reglamentación en las ordenanzas municipales y

---

<sup>174</sup> Art. 551 del COOTAD dice: “**Impuesto de patentes como requisito.**- El Servicios de Rentas Internas, previo a otorgar el Registro Único de Contribuyentes (RUC), exigirá el pago del impuesto de patentes municipales”.

<sup>175</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 155.

distritales, con sujeción a la capacidad normativa nacida de la Constitución y la Ley, artículos 264 numeral 5, y 266 de la Carta Fundamental y, 57 letra c del COOTAD, en particular para el caso del impuesto de patente la capacidad de las administraciones tributarias municipales, para regular la *tarifa del impuesto dentro de un máximo y un mínimo* previstos en la ley.

Uno de los fines del impuesto es contribuir al financiamiento municipal, así lo manifiestan los doctores Montaña y Mogrovejo, cuando dicen: “Uno de los rasgos de su trascendencia para las arcas locales viene comprobado por su potencial recaudatorio frente a los otros tributos locales, inclusive en algunos casos puede lograr mayor peso recaudatorio que los impuestos prediales”.<sup>176</sup>

Los tributos obedecen y tienen distinta finalidad así: el obtener ingresos a fin de cubrir las necesidades de la hacienda, o son proteccionistas de la industria nacional, caso de los tributos al comercio exterior, o sirven para estimular las inversiones y el ahorro; en el caso del impuesto de patente, sin duda tendrá un efecto económico, pero también persigue otro fin el de registrar la actividad productiva.

#### **2.2.4. Concepto de impuesto de patente**

Con el propósito de entender debidamente al impuesto de patente, evocaré lo que para algunos autores se considera patente:

Guillermo Cabanellas, en su Diccionario de Derecho Usual, diferencia a la patente tributo con la patente de invención así: sobre la primera señala que es el “Permiso gubernamental para ejercicio de ciertos comercios o industrias, mediante el pago de la cuota o derecho para ello señalado”.<sup>177</sup> Sobre la segunda indica, que es el “Certificado que protege un invento o alguna otra actividad u objeto de la industria”.<sup>178</sup>

Con una visión económica a la *patente* se la concibe como una figura jurídica conforme a la cual un inventor inscribe el fruto de su ingenio en el Registro de la Propiedad Industrial, con lo cual se le confiere el monopolio temporal de su

---

<sup>176</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 154.

<sup>177</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 21ª. ed., tomo VI, (Buenos Aires:Editorial Heliasta S.R.L., 1989), 144.

<sup>178</sup> Guillermo Cabanellas, *ibíd.*, 144.

explotación, de modo que quienes quieran aprovecharlo deben pagarle un canon, a fijar contractualmente.<sup>179</sup>

Jaime Rodrigo Machicao señala:

Con la aparición de la economía monetaria, nacen y se desarrollan nuevas y más inversiones tanto de tipo industrial como comercial, por ello en el siglo XVIII, el impuesto de patentes era en Europa una fuente tributaria de primera importancia, que no tenía estricto carácter municipal porque en algunos casos dichos ingresos beneficiaban el nascente poder central. Rigió principalmente en Inglaterra, Francia y España, no pasando desapercibido que su naturaleza respondía más a la calidad de tasa que de impuesto, ya que se consideraba como lo apunta H. Villegas, una contraprestación al “servicio” de autorización o licencia que se le otorgaba al titular de la misma que podía ejercer su actividad con las prerrogativas que le significaba poseer una autorización oficial.<sup>180</sup>

Felipe Iturralde dice: “ La patente es el permiso municipal obligatorio para el ejercicio habitual de una actividad económica dentro de los límites de un cantón, para cuya obtención las personas que normalmente ejerzan actividades económicas deberán inscribirse en el Registro respectivo existente en la Jefatura de Rentas de cada cantón, y pagar los impuestos de patentes anual y mensual”.<sup>181</sup>

Cabe señalar que el pago de la patente mensual y anual perdura hasta diciembre de 2005, fecha en la que se promulga la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que establece el pago del impuesto únicamente en forma anual.

El impuesto de patente se encuentra normado en el COOTAD, en los artículos 546 y siguientes, siendo el artículo 548 del COOTAD, que establece que las personas naturales y jurídicas para ejercer una actividad productiva, ya sea comercial, industrial o financiera, deben obtener la patente anual, que se materializa con la declaración y pago del impuesto, y así quede registrada su actividad en un catastro municipal.

---

<sup>179</sup> Ramón Tamames y Santiago Gallego, *Diccionario de Economía y Finanzas*, 405.

<sup>180</sup> Jaime Rodrigo Machicao, “Versatilidad de la patente de actividad económica”, 198.

<sup>181</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 146.

El impuesto de patente, es un gravamen que todas las personas naturales o jurídicas deben satisfacer a la municipalidad cuando realizan una actividad económica permanente dentro de su jurisdicción.

### **2.2.5. Características del impuesto de patente**

En el Registro Oficial No. 17 de 30 de agosto de 1937, se publica una Ley de Impuestos Municipales, en ella, se regula el impuesto a las Matrículas y Patentes, estableciéndose concretamente el impuesto a ciertas actividades económicas tales como la venta de licores, bienes raíces, casas de préstamo, y salones de billar, las que pagarán mensualmente para el ejercicio de la actividad.

El pago mensual y anual perdura hasta diciembre de 2005 fecha en la que se promulga la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal. En el artículo 303 de la Codificación en el numeral 5 contempla entre otros impuestos *El impuesto de matrículas y patentes*, este impuesto está regulado a partir del artículo 363 de la codificación, y obliga a todos los comerciantes, industriales y quienes ejerzan cualquier actividad económica a obtener la patente anual, con el registro y pago del impuesto que pasa a ser sólo anual.

Antes de continuar con el repaso de las características del impuesto de patente recordemos lo que caracteriza a su *naturaleza* así:

*Directo*, ya que grava al sujeto pasivo, en consideración de su capacidad contributiva o económica, por la realización de la actividad productiva, si bien la ley no le permite como en el caso del IVA trasladar el impuesto al consumidor del bien o servicio que se vende, el precio de estos si van a aumentar por considerarse un costo, con lo que veladamente se traspasa el valor del impuesto.

*Real*, como bien lo explica Mauricio A. Plazas Vega, un impuesto es real cuando grava un elemento económico, sin consideración a la situación personal del sujeto pasivo.<sup>182</sup> Para el caso, el impuesto a la patente, grava al elemento económico de la actividad productiva del sujeto pasivo.

Este tributo directo de carácter real, se constituye por el solo ejercicio de actividades económicas, se ejerzan o no en establecimiento.

---

<sup>182</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, (Bogotá: Editorial TEMIS, 1998), 6.

En cuanto a las características en sí del impuesto de patente, veamos las que se destacan:

*Declarativo*, ya que se declara la actividad económica desarrollada, y para su pago anual también precede una declaración.

*Censal*, una característica es que es censal, así lo manifiestan los tratadistas Montaña y Mogrovejo que dicen: “previo al pago del impuesto se exige la inscripción en el Registro de actividades económicas en cada administración municipal o metropolitana”.<sup>183</sup>

*Municipal o local*, el sujeto activo de este impuesto en el Ecuador es el municipio, beneficiándose directamente de su recaudación y sirviéndose de él como recurso para su presupuesto.

*Anual*, el pago es una vez en el año y considera como período para su determinación el ejercicio fiscal que va del 1 de enero al 31 de diciembre, sin embargo, al inicio de una actividad, la patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.<sup>184</sup>

*Obligatorio*, el sujeto pasivo está atado a satisfacerlo si se da el hecho imponible, en el tiempo y circunstancias previstas en la ley, con la sola consideración de la exención prevista en el COOTAD.<sup>185</sup>

*Exigible por la vía Coactiva*, la administración puede exigir su pago y cobrarlo a través de un procedimiento coactivo.

Cabe señalar que el impuesto de Patentes en el año 2012, constituyó en orden de importancia en relación a su recaudación el tercero más importante, con ingresos para el Distrito Metropolitano de Quito de “76.8 millones”... (Fuente: Elaboración BdE en base a información del Sistema de Información Municipal (SIM – WEB) y del Ministerio de Finanzas).<sup>186</sup>

Mediante un análisis desde la perspectiva comparada, voy a traer a colación, un análisis efectuado por Horacio A. García, este autor argentino intenta determinar

---

<sup>183</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 155.

<sup>184</sup> COOTAD, inciso primero del art. 548.

<sup>185</sup> El art 550 del COOTAD dice: “**Exención.**- Están exentos del impuesto únicamente los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. Las municipalidades podrán verificar e inspeccionar el cumplimiento de las condiciones de la actividad económica de los artesanos para fines tributarios”.

<sup>186</sup> Revista del Banco del Estado, *Tributos Municipales*, Quito, Imprenta Propaganda, 2013, 25.

que es la patente en su país a saber: un impuesto, una tasa o una contribución especial. Para ello, señala que: “la “contribución por el ejercicio de actividad lucrativa habitual, (impuesto) y ahora en sustitución de esta última el “derecho de patente por el ejercicio- con fines de lucro- de cualquier comercio, industria, oficio, profesión, negocio o actividad habitual”.<sup>187</sup> Por lo dicho para Horacio A. García, este gravamen es un impuesto pues no hay retribución de servicio público, característica de la tasa.

En Argentina el *derecho de patente*, es sancionado por el municipio.

Los doctores Montañó y Mogrovejo señalan que:

Derecho Tributario Municipal (DTM) es un conjunto de normas jurídicas de orden público que disciplinan el tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras) de beneficio municipal, en sus diversas manifestaciones, así como las relaciones y las situaciones que generan tanto su creación como aplicación o gestión.<sup>188</sup>

Es preciso distinguir que lo intrínseco a la naturaleza del impuesto, es ser un tributo directo de carácter real, y que nuestra legislación lo trata como un impuesto más no como una tasa, así como el hecho imponible es el ejercicio de una actividad económica; las características, ser declarativo, censal, municipal, anual, exigible por la vía coactiva y, obligatorio, son los rasgos y circunstancias, que rodean al impuesto y que deben ser observados dentro de la relación jurídica y para su cumplimiento.

## **2.2.6. Sujetos del impuesto de patente**

### **2.2.6.1. Sujeto Activo**

Conforme lo determina el COT en su artículo 23, el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo, que para el caso del impuesto de patente es el municipio, dotado de autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, con amplia capacidad de gestión, para determinar y cobrar tributos, contando para ello con las facultades reglamentaria (normativa), determinadora, resolutive, recaudadora

---

<sup>187</sup> Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, 232.

<sup>188</sup> César Montañó y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 26.

y sancionadora, las que le permite cumplir con los principios previstos en la Constitución de eficiencia, y simplicidad administrativa.

Dentro de la estructura orgánica del municipio del DM Quito, la unidad responsable de la gestión del tributo es decir de su determinación y recaudación, es la Dirección Metropolitana Tributaria, para el caso del impuesto de patente, la Ordenanza Metropolitana No. 339 de 28 de diciembre de 2010, misma que prevé que el sujeto activo del este impuesto es el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, quien ejercerá su potestad impositiva a través de sus órganos competentes.

El artículo 342 del COOTAD, prevé que la Unidad Financiera esté a cargo de la recaudación, pudiendo delegar esta función sin que esto implique ceder su connatural atribución y capacidad. En efecto, para un más ágil y cómodo proceso de pago, las instituciones financieras del país, en particular los bancos quienes con su red de oficinas bancarias y cajeros, están habilitados para recibir los pagos de los contribuyentes.

De otra parte Felipe Iturralde, al referirse al sujeto activo dice:

Siendo el tributo un ingreso público, una prestación pecuniaria exigida por un ente público, se entiende fácilmente que el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria, determinada por la Ley, ha de ser forzosamente el Estado, las comunidades autónomas, los órganos del poder seccional, u otro ente público encuadrado dentro de las administraciones menores de carácter territorial o institucional.<sup>189</sup>

El artículo 339 del COOTAD establece que los municipios dentro de su estructura orgánica tienen una Unidad (Dirección) Financiera, que tiene como atribución lo relacionado al manejo y control de ingresos y egresos, así como al sistema presupuestario. Será la tesorería municipal como dependencia de la Dirección Financiera la encargada de emitir los títulos de crédito e iniciar los procedimientos coactivos.

En relación al Municipio del DMQ, es la Dirección Metropolitana Tributaria, Financiera y las jefaturas de: servicios tributarios, gestión tributaria, procesal administrativa, y contenciosa tributaria e infracciones, a quienes compete desarrollar las políticas tributarias y en particular la gestión tributaria, incluida la emisión de títulos de crédito y la resolución de reclamos.

---

<sup>189</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 41.

Conforme lo establece el COT, los sujetos que intervienen en la relación tributaria que da nacimiento a la obligación impositiva son:

Sujeto Activo, que de acuerdo a lo que dispone el COOTAD, es el municipio o distrito metropolitano, donde las personas naturales o jurídicas incluidas las sociedades de hecho desarrollen en su jurisdicción, la actividad productiva permanente, ejerciéndola de forma habitual.

Sujeto Pasivo, la persona natural o jurídica, que interviene en la relación, y que está obligada a dar, hacer o no hacer algo, particularmente en nuestra legislación, la relación tributaria, demanda del sujeto pasivo una obligación de dar.

#### **2.2.6.2. Sujeto Pasivo**

El COOTAD, en su artículo 547, establece lo que se debe entender como sujeto pasivo, comprendiéndose todas las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento dentro de la jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.

Con anterioridad para el caso de Quito, la Ordenanza Metropolitana No. 0135 de 17 de diciembre de 2004, señalaba en su artículo III.35, que sujetos pasivos del impuesto de patente municipal, constituían todas las personas naturales, jurídicas civiles o mercantiles y sociedades de hecho que ejerzan actividades comerciales, industriales, financieras, de servicios profesionales u otras, dentro del Distrito Metropolitano de Quito; norma que fue regulada por la Ordenanza Metropolitana No. 0181 publicada en el Registro Oficial Suplemento 651 de 1 de marzo de 2012, que aclara el sentido de la referida disposición, señalando que sujetos pasivos del impuesto son todas las personas referidas en el citado artículo, *que ejercieron sus actividades económicas en un establecimiento, local u oficina dedicado exclusivamente para dicha actividad, ubicado dentro del Distrito Metropolitano de Quito*. De otra parte, el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, considera además lo previsto en la Ordenanza Metropolitana No. 0339, publicada en el Registro Oficial 358 de 8 de enero de 2011, que al regular al sujeto pasivo del impuesto dice:

1. Son sujetos pasivos del impuesto de Patente, las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que ejerzan Actividades Económicas y se



encuentren domiciliadas o que sean titulares de uno o más establecimientos en el Distrito Metropolitano de Quito.

2. Cuando se trate de personas jurídicas extranjeras que realicen Actividades Económicas en el Distrito Metropolitano de Quito.

3. Cuando en un mismo establecimiento varios Sujetos Pasivos ejerzan Actividades Económicas, cada uno de ellos pagará el Impuesto de Patente por la Actividad Económica que realiza, sin perjuicio de su obligación de obtener la LUAE conforme al ordenamiento jurídico metropolitano.<sup>190</sup>

La LUAE es la *Licencia Única de Actividades Económicas*, que es el documento habilitante para el ejercicio de cualquier actividad económica dentro del Distrito Metropolitano de Quito; mediante Ordenanza Metropolitana No. 308, publicado en el Registro Oficial, Edición Especial No. 48 de 30 de junio de 2010, se establece el mecanismo para la obtención de esta Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de Actividades Económicas; la LUAE se extiende para quienes realicen actividades económicas, con o sin finalidad de lucro, de comercio, industrias y / o de servicios, y sirve para el cumplimiento debido de las obligaciones tributarias.

Será en el Registro General de Licencias Metropolitanas, que se lleve el módulo tributario denominado *Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria*, RAET, esta es la herramienta de gestión administrativa que tiene por función identificar y caracterizar a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias vinculadas con el ejercicio de actividades económicas.

Sujeto Pasivo, son las personas naturales, jurídicas, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento dentro de la jurisdicción del municipio y que desarrollan actividades productivas permanentes, ya sea comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, por lo que están obligados a obtener patente.

Para los doctores Montaña y Mogrovejo, “la legislación en vigor inexplicablemente no contempla a las actividades de servicios, cuestión que a todas luces menoscaba el principio de generalidad en materia tributaria [...] queda bajo responsabilidad de cada municipio o distrito metropolitano definir los casos

---

<sup>190</sup> Ordenanza Metropolitana No. 339 de 21 de diciembre de 2012, publicada en el Registro Oficial No. 358 de 8 de enero del 2011.

sometidos al gravamen”.<sup>191</sup> A de entenderse entonces que corresponde a cada municipio vía ordenanza cubrir este vacío legal, lo que convierte al hecho generador de este impuesto en algo subjetivo, dependiente de la jurisdicción municipal donde se preste el servicio.

De otra parte, se refieren a un caso común, el de los profesionales que teniendo muchas veces como actividad principal un trabajo en relación de dependencia, realizan también actividad profesional y por ello cobran honorarios y eso comporta el tener RUC y facturas que deben emitir para recibir el pago por sus servicios y dicen:

Desde nuestra perspectiva, el último caso planteado implica que el profesional, a más de mantener una relación laboral formal con su empleador, realiza actividad económica por su cuenta a través del ejercicio de su profesión, para lo cual seguramente cuenta con RUC, lo que le habilita para emitir facturas. Es claro que por esta última actividad, el profesional está compelido a tributar por concepto de impuesto de patente.<sup>192</sup>

En relación a la actividad profesional los doctores Montaña y Mogrovejo señalan:

Sobre el tipo de actividad profesional es conveniente expresar dos precisiones, la primera, en el sentido de que sería aquella catalogada teniendo en cuenta la titulación profesional obtenida por una persona y expedida por un centro de educación superior legalmente habilitado; la segunda, que la actividad profesional denota una primacía del trabajo de naturaleza intelectual sobre el de naturaleza física o meramente motriz.<sup>193</sup>

Así también, se refieren a un caso importante el de los conductores con relación al servicio de transporte, que es un servicio, prestado sin exigencia de un título profesional universitario, concluyendo que: “la empresa de transporte es por sí misma sujeto obligado por el impuesto de patente; mientras que en el caso de la cooperativa esta se encontraría exenta, según la materia, por no perseguir fin de

---

<sup>191</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 156.

<sup>192</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 157.

<sup>193</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 154.

lucro”.<sup>194</sup> Los choferes profesionales que conducen un vehículo y no tienen relación de dependencia, deben por tanto emitir factura y para ello deben contar previamente con un RUC, lo que los lleva a ser sujetos pasivos del impuesto.

Las organizaciones sin fines de lucro, por su naturaleza no pagan impuesto de patente. Un ejemplo señalado por los citados autores es la organización que se forma para administrar un edificio constituido en propiedad horizontal.

Otro caso sería el de los fideicomisos mercantiles, al respecto cabe citar textualmente:

Constituir un patrimonio autónomo e independiente del de los contribuyentes que pueden ser personas naturales o jurídicas – implica crear una nueva persona de Derecho, que puede actuar en orden a la consecución de réditos o ganancias, como puede suceder por ejemplo, en el caso de los fideicomisos mercantiles que se forman para desarrollar un proyecto inmobiliario. Cuando esto ocurre, nos parece indiscutible que el fideicomiso creado resulta obligado tributario del impuesto de patente, independiente de la situación personal de cada uno de los constituyentes o, de cada uno de los terceros o beneficiarios.<sup>195</sup>

En conclusión para determinar si un administrado es sujeto pasivo o no del impuesto de patente, es necesario determinar cuan vinculado está con el hecho imponible, su actividad debe ser permanente y de aquellas que también requieren ser registradas en el RUC, ya sea dentro del régimen general o del especial como el caso del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE), que utilicen comprobantes de Venta y deban cumplir con deberes formales como son estar registrados, llevar contabilidad o simplemente libro de ingresos y egresos, tener permisos, utilizar comprobantes de venta, presentar información cuando les sea requerida, realizar declaraciones y pagar impuestos.

### **2.2.7. Objeto imponible y hecho generador del impuesto de patente**

El COOTAD, determina en su artículo 547 que el sujeto obligado que ejerce una actividad económica dentro del cantón debe obtener la patente y con ello

---

<sup>194</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 157.

<sup>195</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 159.

satisfacer el impuesto, la falta de esta obligación lo inhabilitaría para desarrollar su actividad.

Al producirse el hecho generador, nace por ende la obligación tributaria y con ella la relación entre el sujeto activo, representado por la administración tributaria y el sujeto pasivo, sobre esta relación tributaria Jaime Rodrigo Machicao, dice que: “[es un] concepto unitario y pertinente al derecho sustantivo; ella surge, en efecto, por verificarse el hecho imponible[...] y de producirse este hecho imponible entonces surge [...] un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo”.<sup>196</sup>

A través de la recaudación tributaria se obtienen los recursos económicos necesarios para desarrollar una política fiscal, y para lograrlo el Estado, está representado en este quehacer por la administración tributaria, que a decir de Rodrigo Machicao es:

[el] Estado, como sujeto activo titular del derecho de crédito, su ejercicio va a quedar confiado al órgano administrativo competente a cargo de un cúmulo de actividades todas tendientes a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, bajo la premisa de la verificación o comprobación de la efectiva producción o acaecimiento del hecho imponible, luego de su correcta apreciación.<sup>197</sup>

Constituyendo por tanto el pago, la recaudación, el hecho imponible y su verificación el principal interés del Estado.

En el caso del impuesto de patente, el hecho generador es la realización o ejercicio permanente de cualquier actividad económica que se realice dentro de la jurisdicción cantonal.

Para determinar la existencia del hecho generador, es preciso acudir al principio de la prevalencia de la realidad, que puede ser de naturaleza económica, así a decir de Valdés Costa:

El principio está emparentado con el de la prevalencia de la substancia sobre las formas [...] No sólo tiene por objeto anular las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda discordancia entre la realidad y las formas,

---

<sup>196</sup> Jaime Rodrigo Machicao, *La patente municipal de actividades económicas*, 172.

<sup>197</sup> Jaime Rodrigo Machicao, *La patente municipal de actividades económicas*, 171.

con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente.<sup>198</sup>

Sin embargo, lo que persigue este principio es limitar los excesos en que puede incurrir la administración tributaria en la aplicación del tributo.

El hecho generador del impuesto de patente, grava al ejercicio de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, iniciada la actividad económica se debe obtener y cancelar la patente hasta dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, así lo determina el artículo 548 del COOTAD.

Jaime Rodrigo Machicao sobre el hecho generador señala que: “se fija únicamente, el momento, el presupuesto normativo para que se inicie el *vinculum juris* legalmente previsto”.<sup>199</sup>

La Ordenanza Metropolitana No. 0339 de 28 de diciembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No. 358 de 8 de enero de 2011, establece que el hecho generador del impuesto constituye el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales que se desarrollen en el Distrito Metropolitano de Quito. Para la aplicación del impuesto de patente se consideran actividades profesionales aquellas realizadas por personas naturales en libre ejercicio o sin relación de dependencia. Adicionalmente la Ordenanza norma lo que se debe entender como *actividad permanente*, así: Para la aplicación del impuesto se entenderá como ejercicio permanente de actividades económicas el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, sin perjuicio de que el Sujeto Pasivo deba obtener su LUAE en los casos previstos en el ordenamiento metropolitano. De otro lado hay un elemento de presunción por parte de la administración tributaria, ya que la norma se completa de esta manera: “Se presume que todo Sujeto Pasivo inscrito en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria - RAET – ejerce una Actividad Económica permanente, salvo que demuestre lo contrario”.<sup>200</sup>

---

<sup>198</sup> Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 299.

<sup>199</sup> Jaime Rodrigo Machicao, *ibíd.*, 174.

<sup>200</sup> El numeral 4 del artículo innumerado (1), de la Ordenanza Metropolitana del DM de Quito No. 339, en RO, 358 de 8 de enero de 2011 dice: “ Para la aplicación del Impuesto de patente se entenderá como ejercicio permanente de Actividades Económicas el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, sin perjuicio de que el Sujeto Pasivo deba obtener su LUAE en los casos previstos en el ordenamiento metropolitano. Se presume que todo

Queda entendido que para ejercer una actividad económica dentro de la jurisdicción cantonal, se debe obtener una patente, previa inscripción en el correspondiente registro municipal.

Si bien el hecho generador de este impuesto son diferentes actividades económicas, expresamente no se incluye a los *servicios* en la ley, lo que lleva a confusión, pues servicios tales como los relacionados a guardianía, arrendamiento de maquinaria, turísticos entre otros, en estricto rigor estarían al margen de este gravamen, debiendo cubrir esta omisión la reglamentación local que vía ordenanza expida cada municipio rompiendo el principio tributario de generalidad.

En el caso de servicios profesionales, hay que distinguir si se los presta en relación de dependencia laboral, en este caso al no identificársela como una actividad económica independiente, sino parte de otra que si tributa o está exenta por mandato legal, como es el caso del servicio público, no grava el impuesto, mientras que si se presta el servicio de una manera independiente y por ello se factura, irremediablemente se deberá inscribir la actividad y pagar la patente, máxime si se cuenta con RUC.

En relación a los choferes o denominados también *profesionales del volante*, si bien es cierto no están amparados de un título profesional, están capacitados y acreditados con una licencia especial para conducir automotores que prestan servicios públicos, a lo que se lo considera como una actividad económica lucrativa que debe tributar, sin embargo a igual que cualquier profesional si exclusivamente el ejercicio de su actividad es en relación de dependencia no deben facturar, no tienen por tanto RUC y por ende no tributan.

El impuesto de patente al ser anual considera todo el ejercicio fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre, conforme lo señala la Ordenanza No. 157 si la actividad económica se inicia con posterioridad al primero de enero, el ejercicio impositivo se cierra el 31 de diciembre, para ello es necesario que la actividad sea calificada como permanente, es decir que sea de un período mínimo de 6 meses consecutivos o no en un mismo año calendario. De otra parte, en el caso de ejercer una actividad permanente en más de un cantón, se considera que hay un vacío legal y cada municipio deberá regular vía ordenanza.

### 2.2.8. Base imponible y tarifa del impuesto de patente

Fernando Pérez Royo haciendo referencia a la Ley General Tributaria española, sostiene que la base imponible es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley, de manera que si la ley no prevé deducciones en la base imponible, esta coincidirá con la liquidable.<sup>201</sup>

La base imponible es el resultante de la determinación tributaria, expresada en una cantidad o monto a satisfacer luego de producido el hecho generador. En relación a la base imponible y tarifa del impuesto de la Patente, estas se encuentran normadas en el artículo 548 del COOTAD, así como la facultad de los municipios a que vía ordenanza establezcan la tarifa dentro del techo y base que es de veinticinco mil dólares y diez dólares de los Estados Unidos de América, respectivamente.

Conforme el artículo 57 letra c) del COOTAD, los Municipios están en la capacidad de fijar las tarifa y regularlas dentro de los límites establecidos en la ley, con la respectiva ordenanza, de manera que cada concejo mediante este instrumento establecerá la tarifa del impuesto anual, que lo hará en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón.

Un elemento de la base imponible que sirve para determinar la cuantía del tributo es el patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto en el cantón o distrito metropolitano.

El patrimonio contable, es el resultado de restar el total de activos menos el total de pasivos.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo señalan:

Para lograr la definición del patrimonio como base imponible del impuesto de marras, según el caso, se deberá considerar elementos muy diversos, a manera de ejemplos, señalamos los siguientes: uso, avalúo del vehículo y año de fabricación, equipamiento de una oficina profesional, herramienta, patrimonio autónomo, avalúo del inmueble, etc.<sup>202</sup>

---

<sup>201</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 195.

<sup>202</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 160.

De otra parte, los referidos autores, establecen que los ingresos son la medida y parámetro fundamental para llegar a la base imponible del impuesto, señalando al respecto que:

La experiencia comparada dentro del país demuestra que el criterio que ha prevalecido en este desarrollo normativo es el de determinar la base imponible en función de los ingresos – por venta de bienes o de servicios – obtenidos en el respectivo cantón o distrito metropolitano, cuya información la provee el propio contribuyente y que lógicamente queda sometida a verificación por parte de la administración tributaria local.<sup>203</sup>

Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, al no contemplar la ley la forma de determinar su base imponible, lo debe hacer cada municipio vía ordenanza. Al respecto los citados autores indican:

Se ha estatuido que la base imponible para estos casos se determina de manera presuntiva, con soporte en el patrimonio neto promedio aplicable a la actividad económica de la que se trate, debiendo la administración tributaria emitir la tabla de bases presuntivas de acuerdo al Clasificador Internacional Industrial Uniforme de todas las actividades económica (CIIU), instrumento elaborado por la Organización Mundial del Trabajo, institución de la Organización de Naciones Unidas, con el fin alcanzar la mayor estandarización posible y comparabilidad a escala global para la lectura y organización de las cuentas nacionales respecto al desarrollo y a la producción.<sup>204</sup>

El CIIU, nace originalmente en 1948, esta clasificación internacional de referencia a las actividades productivas, contempla un amplio conjunto de actividades económicas, que permite registrar y clasificar datos según el tipo de actividad económica, como son la demografía de las empresas, el empleo y otra información estadística de la actividad, el CIIU desde su apareamiento ha sido paulatinamente acogido por la mayoría de países en el mundo.

El SRI, utiliza el CIIU, para la asignación de actividades económicas en los trámites de inscripción y actualización del RUC, que es el instrumento que tiene

---

<sup>203</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *ibíd.*, 160.

<sup>204</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *ibíd.*, 161.



como función registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos así como tiene por objeto proporcionar información a la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria Central, emitió la circular No. 00008 publicada en el Registro Oficial No. 454, de 23 de mayo de 2011, en la que dispone que por ciertos productos y actividades a continuación señalados en la Tabla, se debe obtener y pagar la patente:

**Tabla 2.**  
**Actividades económicas controladas por el SRI**

<b>CÓDIGO</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
C	EXPLOTACIÓN DE MINAS Y CANTERAS
D	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS, <b>EXCEPTO TRABAJADORES AUTÓNOMOS</b>
F	CONSTRUCCIÓN, <b>EXCEPTO TRABAJADORES AUTÓNOMOS</b>
G	COMERCIO AL POR MAYOR Y POR MENOR; REPARACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES, MOTOCICLETAS, EFECTOS PERSONALES Y ENSERES DOMÉSTICOS
H	HOTELES Y RESTAURANTES
I	TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES, <b>EXCEPTO TRABAJADORES AUTÓNOMOS</b>
J	INTERMEDIACIÓN FINANCIERA
K	ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER
	ACTIVIDADES PROFESIONALES

Fuente: Registro Oficial No 454 de 23 de mayo de 2011, el SRI, emitió la Circular No. NAC-DGECCCGC11-00008

El SRI, emitió la Circular No. NAC-DGECCCGC11-00011, misma que se encuentra publicada en el Registro Oficial No. 534 de 31 de agosto de 2011, en ella dispuso que con el propósito de facilitar el cumplimiento de obligaciones formales, los sujetos pasivos que desarrollen las actividades antes referidas, previo a la inscripción en el RUC, deberán pagar el impuesto de patentes municipales, para lo cual la Administración podrá valerse del envío de oficios conminatorios en tal sentido y en su calidad de Administrador del RUC, comunicar a los sujetos pasivos inscritos en el RUC, que procederá a solicitar a los respectivos gobiernos autónomos descentralizados municipales que, en el plazo de 30 días contados desde la

notificación del correspondiente requerimiento, remitan la información de aquellos sujetos pasivos del Impuesto a las Patentes Municipales que no han cumplido con el pago del referido impuesto, para la aplicación de las sanciones pertinentes, que podrían ir desde una multa de 30 dólares hasta 1.500 dólares, hasta la misma cancelación del referido registro, por considerar que el sujeto pasivo se encuentra incurso en una contravención tributaria.

De lo dicho, a pesar de que sí hay un reconocimiento por parte del SRI de que primero es el registro y pago de la patente, tal cual lo señala el COOTAD, la administración tributaria central sigue otorgando el RUC sin exigir previamente la patente.

Adicionalmente diré que en la práctica el SRI no exige para la apertura del RUC la patente, y solo se limita a instruir al contribuyente que la obtenga, esto da lugar a una consecuencia lógica un porcentaje muy alto de alrededor del 50% de los sujetos pasivos que tienen RUC no tienen patente.

De otra parte, hay una situación que merece destacar así: en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 428 de 30 de enero de 2015, se publicó la Circular No. NAC-DGERCGC15-00000044, mediante la cual el SRI, establece el procedimiento para el pago del impuesto de patentes municipales y metropolitanas de sociedades, allí se norma la forma de cálculo de la patente, medio de pago y excepción de la siguiente manera:

Artículo 2.- Forma de cálculo.- El pago del impuesto de patentes municipales y metropolitanas de sociedades corresponderá al uno por ciento (1%) del monto señalado en el campo de capital suscrito en la inscripción de la sociedad en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Artículo 3.- Medio de pago.- Los sujetos pasivos de este impuesto deberán realizar el pago conforme lo establecido en el artículo 2 de esta resolución a través del “Formulario Múltiple de Pagos” 106, utilizando el código de impuesto No. 9090 denominado “Impuesto de Patente Municipal”. Este formulario se encuentra disponible en el portal web institucional [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec).

Artículo 4.- Excepción.- A los sujetos pasivos que al momento de solicitar la autorización para emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, no hayan cancelado el valor correspondiente al impuesto de patente municipal, se les concederá una primera autorización para la emisión antes

mencionada por un plazo de tres meses contados a partir de su inscripción en el RUC.

Toda autorización posterior será concedida siempre que el impuesto de patente municipal haya sido pagado y el contribuyente se encuentre al día en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

DISPOSICIÓN GENERAL ÚNICA.- El Servicio de Rentas Internas implementará el mecanismo necesario para comunicar de manera automática al Ministerio de Finanzas respecto de los valores recaudados por concepto de patentes municipales de sociedades, con la finalidad de que dicha institución disponga de la información que le permita efectuar la transferencia a cada Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal dentro de los primeros días del mes siguiente a la recaudación.

A todas luces, parecería ser una clara intromisión de la Administración Tributaria Central, SRI, en un impuesto que no administra, que está regulado por el COOTAD y cuya competencia como sujeto activo lo ostentan los municipios, contrariando lo dispuesto en el artículo 226 de la Constitución,<sup>205</sup> ni se advierte en la motivación de la circular referida que los organismos involucrados SRI y Municipio de Quito hayan celebrado un convenio o acuerdo que viabilice el instructivo. Sin embargo, profundizando el fundamento de dicha actuación, esta se basa en lo dispuesto en el artículo 161 de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 249 de 20 de mayo de 2014, que reforma al artículo 551 del COOTAD.<sup>206</sup>

---

<sup>205</sup> El art. 226 de la Constitución dice: “ Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución”.

<sup>206</sup> Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, en Registro Oficial, Suplemento, No. 249 de 20 de mayo de 2014, art. 161 dice: “**Requisito previo para la autorización de comprobantes de venta de las sociedades.-** Las sociedades que sean sujetos pasivos del impuesto a las patentes municipales, deberán pagar un valor con cargo a dicho tributo al Servicio de Rentas Internas, institución que cumplirá las funciones de agente recaudador en este caso. El pago deberá efectuarse como requisito previo para el otorgamiento de la segunda autorización para imprimir comprobantes de retención o documentos complementarios, de conformidad con la resolución que dicha entidad emita para el efecto. Posteriormente el Ministerio de Finanzas o quien haga sus veces, transferirá los valores correspondientes a cada Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal, dentro de los primeros (8 ) días hábiles del mes siguiente a su recaudación.

El valor al que se hace referencia en el primer inciso será el uno por ciento (1%) sobre el capital social o patrimonio de las sociedades, atendiendo su naturaleza jurídica. Este monto constituirá exclusivamente un anticipo del impuesto a las patentes municipales, y su liquidación final la

En relación al aumento en el techo de la tarifa, de cinco mil dólares prevista en la Ley Orgánica de Régimen Municipal con la actual establecida en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización de US \$25.000,00, César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo dicen:

Esta expansión en el límite de la tarifa, que ahora rige si bien puede representar un acrecimiento en los ingresos para las arcas municipales y metropolitanas, también pueden provocar desaliento para el emprendimiento de actividades económicas... lo que puede repercutir en el mercado ocupacional y laboral; de allí el desafío de las municipalidades y distritos metropolitanos para estructurar, mediante ordenanza, un marco tarifario técnico y coherente, que por un lado, responda a los propósitos financieros de la entidad, pero, de otro, contribuya también al desarrollo económico de la localidad a través del fomento a la inversión y a las actividades económicas en general.<sup>207</sup>

El Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, recoge lo dispuesto en la Ordenanza No. 157 de 23 de diciembre de 2011 publicada en el Registro Oficial Suplemento, 608 de 30 de diciembre de 2011, la que reformó a la Ordenanza Metropolitana No. 339 que regula el Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas, con dicha reforma la Base Imponible y Deducciones quedaron así:

1. La base imponible del Impuesto de Patente es el patrimonio neto del sujeto pasivo. Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y total de pasivos, establecidos con base a los registros públicos.
2. Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional la base imponible del Impuesto de Patente se determina presuntivamente con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la Actividad Económica de la que se trate. Con este propósito los órganos administrativos competentes en materia tributaria del Municipio del Distrito

---

realizará cada municipalidad, conforme a las ordenanzas respectivas dentro de los límites establecidos en el Art. 548 de este Código. Si se produjere un pago en exceso, este constituirá un crédito para la sociedad que podrá utilizarse en el año o años siguientes. Si el pago resultare inferior a lo que debería haber cancelado, se pagará la diferencia al municipio respectivo, teniendo como fecha de exigibilidad para el pago de tal diferencia, la correspondiente al segundo año fiscal”.

<sup>207</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 166.

Metropolitano de Quito emitirá la tabla de bases presuntivas conforme al Clasificador Internacional Industrial Uniforme –CIIU-.

3. Las personas naturales o jurídicas que a partir de la vigencia de las presente ordenanza, se asentaren y desarrollen actividades comerciales, industriales y / o profesionales, en las diferentes parroquias rurales del Distrito Metropolitano de Quito, podrán deducirse de la base imponible del impuesto de patente, el monto de activos que invierten en dichas actividades.

4. Cuando un sujeto pasivo del Impuesto de Patente, realizare actividades económicas en más de un cantón, la determinación de la base imponible correspondiente al Cantón Quito, se determinará por los ingresos obtenidos en dicho cantón.<sup>208</sup>

Como se ha venido señalando, el impuesto de patente para las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad, grava el *patrimonio neto*, que es el resultante de restar el total de activos menos el total de pasivos, para ello se deberá considerar el valor de los bienes que constan anotados en la contabilidad y por ello año a año operará su depreciación en libros, ya sea de vehículos, equipos electrónicos, maquinaria, inmuebles etc. La declaración de estas personas obligadas a llevar contabilidad debe estar respaldada por los asientos contables, estados financieros y declaración del impuesto a la renta.

Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la forma de determinar y liquidar el impuesto, ante la ausencia de norma legal, está regulado por cada municipio, para el caso del DM de Quito, está regulado vía Ordenanza, incorporado al Código Municipal y con aplicación al registro emanado por una Unidad de la Organización de Naciones Unidas, la Organización Mundial del Trabajo, que es el Clasificador Internacional Industrial Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU), en la que se detalla a través de Categorías de Tabulación, las diferentes y posibles actividades, para luego aplicar presuntivamente la actividad en una tabla, considerando un patrimonio neto promedio inherente a la actividad económica de la que se trate.

En relación a las *tarifas*, el artículo 548 del COOTAD dispone que el concejo metropolitano mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual, en función del capital con el que operen los sujetos pasivos, de allí que la referida

---

<sup>208</sup> Ordenanza Metropolitana del DM de Quito, No. 157, artículo 1 numeral 2.

Ordenanza Metropolitana No.339 establece dos Tablas de tarifas para el Impuesto de Patente, constituyendo la base imponible, el patrimonio, sobre el cual se aplica la tarifa así:

- a) Contribuyentes cuyo patrimonio sea hasta USD 250.000,00; y,
- b) Contribuyentes cuyo patrimonio sea superior a USD 250.000,00

En ningún caso la cuota del impuesto de Patente será inferior a diez dólares ni superior a veinticinco mil dólares.

En la Ordenanza Metropolitana del DM de Quito, No. 339 se prevé *incentivos* rebajas que los trataré al hablar de los beneficios y exoneraciones del impuesto de patente.

Los plazos para declarar y pagar están regulados por la O.M. No. 157 y son:

- 1. Para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el plazo para presentar su declaración de actividades económicas y realizar el pago vence en las fechas y según el último dígito de la cédula de ciudadanía, conforme la siguiente tabla:

**Tabla 3.**  
**Fechas de declaración para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad**

Si el último dígito de la cédula de identidad es:	Fecha de vencimiento Pers. Nat. NO Ob. a llevar Cont.
1	10 de mayo
2	12 de mayo
3	14 de mayo
4	16 de mayo
5	18 de mayo
6	20 de mayo
7	22 de mayo
8	24 de mayo
9	26 de mayo
0	28 de mayo

Fuente: Ordenanza No. 157 de 23 de diciembre de 2011 publicada en el Registro Oficial Suplemento 608 de 30 de diciembre de 2011

- 2. Para personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, el plazo se inicia el 1 de junio y vence en las fechas que correspondan, según el noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes, así:

**Tabla 4**  
**Fechas de declaración para personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad**

<b>Si el noveno dígito del RUC es:</b>	<b>Fecha de vencimiento Personas Jurídica y Pers. Nat. Obligadas a llevar Contabilidad</b>
1	10 de junio
2	12 de junio
3	14 de junio
4	16 de junio
5	18 de junio
6	20 de junio
7	22 de junio
8	24 de junio
9	26 de junio
0	28 de junio

Fuente: Ordenanza No. 157 de 23 de diciembre de 2011 publicada en el Registro Oficial Suplemento 608 de 30 de diciembre de 2011

Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las personas jurídicas, presentarán y pagarán la declaración anual del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, en los mismos plazos y en forma conjunta con el Impuesto de Patente Municipal.

Para el año 2013, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el plazo máximo para presentar la declaración de actividades económicas y realizar el pago correspondiente, venció en agosto y en consideración al día respectivo de acuerdo al último dígito de la cédula de ciudadanía, conforme lo determinó la Ordenanza Municipal 399, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 950 de 9 de mayo de 2013.

Esta extensión en el plazo se dio en consideración de la implementación de nuevas plataformas informáticas que permitan la correcta aplicación del principio constitucional de simplicidad administrativa, así como la familiarización de estos procesos por parte de los sujetos pasivos.

Con la citada Ordenanza 399 se reforma a la Ordenanza Metropolitana No. 157, agregándose una disposición transitoria que dice: “PRIMERA.- Para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el plazo máximo para presentar la

declaración de actividades económicas y realizar el pago correspondiente, para el ejercicio fiscal 2013, iniciado el 1 de enero, vence en las fechas y según el último dígito de su cédula de ciudadanía, conforme la siguiente tabla: [...]

**Tabla 5.**  
**Fechas de declaración para el año 2013**

ULTIMO DIGITO DE LA CEDULA DE IDENTIDAD	FECHA DE VENCIMIENTO PARA PRESENTAR LA DECLARACION
1	10 de agosto
2	12 de agosto
3	14 de agosto
4	16 de agosto
5	18 de agosto
6	20 de agosto
7	22 de agosto
8	24 de agosto
9	26 de agosto
0	28 de agosto

Fuente: Ordenanza Municipal 399, publicada en el Registro Oficial Suplemento 950 de 9 de mayo de 2013

En todos los casos en que la fecha de vencimiento sea un día inhábil, se entenderá prorrogado hasta el primer día hábil siguiente.”

El inciso primero de artículo 548 del COOTAD, regula la base imponible del impuesto de patente,<sup>209</sup> señalándose un período de inscripción de treinta días luego de que inicia actividades con el límite hasta el 30 de enero del año siguiente al año en que inició. Para comprender mejor citaré un ejemplo: si una actividad inicia el primero de marzo de 2014, debió inscribirse desde el primero de abril 2014 al 30 de enero del 2015, durante este lapso puede inscribirse sin recargos.

En esta misma Ordenanza Metropolitana No. 399 se dispone que la Administración General, a través de la Dirección Metropolitana de Informática, instrumentará los procedimientos necesarios con la finalidad de que la clave para la declaración del impuesto de patente pueda ser entregada a través de canales electrónicos.

---

<sup>209</sup> El inciso primero del art. 548 del COOTAD dice: “**Base Imponible.**- Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que se mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año”.



El pago se establece para sociedades y personas naturales a llevar contabilidad en función del capital o patrimonio, entendido como la diferencia entre el activo menos el pasivo. El valor patrimonial se origina en el ejercicio económico inmediato anterior al año de pago.

En el caso de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el valor del impuesto está determinado por el tipo de actividad económica, de conformidad con el Clasificador Internacional Industrial Uniforme de Actividades.

Para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el valor del impuesto está determinado por el tipo de actividad económica, de conformidad con el Clasificador Internacional Industrial Uniforme de Actividades. Mientras que para personas naturales obligadas a llevar contabilidad y personas jurídicas, el pago se hace en función del capital o patrimonio del ejercicio económico inmediatamente anterior al año de pago, entendido como la diferencia entre el activo menos el pasivo.

Resumiendo la Base Imponible difiere para las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad con las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad así:

- Para las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad la Base Imponible considera al Patrimonio Neto = Activo – Pasivo.

En el caso de que las actividades se desarrollen en las parroquias rurales la Base Imponible, es el resultado del Patrimonio – Monto de activos invertidos.

- Para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la *Base Imponible es presunta*, con el patrimonio neto promedio aplicable a cada actividad, según el Clasificador Internacional Industrial Uniforme – CIUU.

Finalmente diremos que un aspecto esencial de los impuestos sobre las actividades económicas, es el beneficio que representan para la hacienda municipal, ya que su rendimiento puede ser muy elevado en determinadas localidades que registran actividad productiva importante, para el caso del DM de Quito, el impuesto de patente por recaudación se ubica luego del impuesto predial.

## 2.2.9. Beneficios, deducciones y exenciones tributarios del impuesto de patente

La Ordenanza Metropolitana No. 339 prevé el *Incentivo Tributario*, para favorecer a aquellas personas que iniciaren actividades económicas dentro de la circunscripción territorial, así:

- a) En el primer año de ejercicio de las respectivas actividades, la base imponible será igual a cero (0) ; y,
- b) En el segundo año de ejercicio de las respectivas actividades, y a efecto del cálculo de este impuesto, únicamente se considerará el 50% de la base imponible real.

A partir del tercer año de las actividades industriales, comerciales o profesionales, el impuesto será aplicado de conformidad con las regulaciones establecidas en esta Ordenanza.<sup>210</sup>

De otra parte, la citada Ordenanza Metropolitana 339 recogida por el Código Municipal, también se refiere a la cuota, *deducciones* y límites a la cuota en el impuesto de patente, de tal manera que al monto resultante de la aplicación de las tarifas a la base imponible correspondiente se aplicarán deducciones y límites a la cuota, así:

1. Cuando el Sujeto Pasivo obligado a llevar contabilidad demuestre haber sufrido pérdidas en el correspondiente ejercicio fiscal, el Impuesto de Patente se deducirá en un 50%.
2. Cuando el Sujeto Pasivo obligado a llevar contabilidad demuestre un descenso en la utilidad de más del 50% en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores, la cuota del Impuesto de Patente se deducirá en una tercera parte.
3. En ningún caso la cuota del Impuesto de Patente será inferior a diez dólares.
4. En ningún caso la cuota del Impuesto de Patente superará los límites previstos en función de rangos en la siguiente tabla:

---

<sup>210</sup> Ordenanza Metropolitana No.0339, art. innumerado.

**Tabla 6**  
**Límites de cuota en el Impuesto de Patente.**

RANGOS DE PATRIMONIO		TECHO
250.000,01	750.000,00	5.000
750.000,01	1.000.000,00	6.000
1.000.000,01	1.500.000,00	7.000
1.500.000,01	2.000.000,00	8.000
2.000.000,01	3.500.000,00	10.000
3.500.000,01	6.000.000,00	15.000
6.000.000,01	10.000.000,00	20.000
10.000.000,01	En adelante	25.000

Fuente: La Ordenanza Metropolitana No. 0339 de 28 de diciembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No. 358 de 8 de enero de 2011.<sup>211</sup>

Para efecto de beneficiarse con las deducciones y rebajas, en el caso de que una actividad, un negocio u otros, demuestre que ha tenido pérdidas, conforme la declaración de impuesto a la renta ante el SRI, o por un proceso de determinación efectuada por la municipalidad, el impuesto de patente se reduce en la mitad o más, para ello, el contribuyente deberá probar que ha sufrido pérdidas en el período impositivo inmediato anterior al de la declaración, correspondiendo al sujeto pasivo efectuar la solicitud correspondiente y sujetarse al pronunciamiento que al respecto emita la administración tributaria.

La Ordenanza Metropolitana No. 157, agrega un numeral a las deducciones así:

5. Las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad con discapacidad, así como los adultos mayores, gozarán de una reducción del 50% del Impuesto de Patente Municipal. Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente, se ve restringida en al menos un 30% de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que

---

<sup>211</sup> Ordenanza Metropolitana No. 0339, art. Innumerado (7).

se considera normal en el desempeño de sus funciones o actividades habituales, de conformidad con los rango que para el efecto establezca el CONADIS.<sup>212</sup>

A las exoneraciones también se las denomina *exenciones*, beneficios o franquicias, las exenciones nacen en virtud expresa de la ley, y cada tributo en particular registra exenciones.

En relación a la exoneración prevista en el artículo 550 del COOTAD para los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. Corresponde determinar quiénes son y están dentro de esta actividad y grupo productivo, la Ley de Defensa del Artesano en su artículo 2 literal a) señala que se considera como Actividad Artesanal, la que es practicada manualmente para la transformación de la materia prima destinada a la producción de bienes y servicios; y al artesano como el trabajador manual, maestro de taller o artesano autónomo que, debidamente calificado por la Junta Nacional de Defensa del Artesano y registrado en el Ministerio de Trabajo, desarrolla su actividad y trabajo personalmente.

Tenemos otras exenciones, las generales conforme el artículo 35 del COT para:

- Las entidades del sector público.
- Entidades de derecho privado con finalidad social o pública.
- Bajo la condición de reciprocidad internacional los diplomáticos.

Para el caso de las fundaciones y demás organizaciones sin fines de lucro, deben solicitar la respectiva exoneración mediante oficio dirigido al Director Financiero Metropolitano Tributario.

El doctor Felipe Iturralde señala que “La exención, dada su consideración a las personas se denomina subjetiva, y se puede definir como la declaración legal que exceptúa de la obligación tributaria a una persona en un determinado tributo”.<sup>213</sup>

Es lógico y nace de la norma que las exenciones no pueden favorecer de forma privilegiada a alguien en particular por contrariar los principios de igualdad y generalidad, y más bien estas se dan por convenir al interés público.

---

<sup>212</sup> Ordenanza Metropolitana No. 157, art. 2.

<sup>213</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 48.

## **2.3. Impuesto de patente en la ciudades de Guayaquil y Quito, año 2013**

A fin de establecer condiciones, requisitos, tarifas y otros, entre las dos principales ciudades del país, Quito la capital y Guayaquil la ciudad de más dinamia comercial, por ser el primer puerto marítimo, pasará revista a las normas que sobre patente regían hasta diciembre del 2013 en Guayaquil, para lo cual a continuación reproduzco la normativa del impuesto en el puerto principal, las reformas a las ordenanzas para mejor comprensión del lector irán en cursivas, concluiré este punto con el establecimiento de las principales diferencias entre las dos ciudades, con corte al año 2013.

### **2.3.1. Normativa sobre el impuesto de patente en la ciudad de Guayaquil**

El Concejo Municipal de Guayaquil, en ejercicio de su facultad legislativa delegada y de su autonomía consagradas en los artículos 238, 240 y 264 de la Constitución, así como de los artículos 5, 7 y 57 literal a) del COOTAD, así como de la potestad otorgada por el inciso segundo del artículo 548, que determina que la tarifa del impuesto anual de la patente municipal se establecerá mediante ordenanza siendo la mínima de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares, dictó la Ordenanza que establece el Cobro del Impuesto Anual de Patente en el Cantón Guayaquil, misma que fue sancionada el 23 de diciembre del 2010 y publicada en el Registro Oficial Suplemento, No. 350 de 28 de diciembre del 2010,<sup>214</sup> esta derogó la Ordenanza que establecía el Cobro del Impuesto Anual de patente en el Cantón Guayaquil, publicada en el Registro Oficial No. 494 del 31 de diciembre del 2004 y su Reformatoria publicada en el Registro Oficial No. 131 de 20 de julio del 2007.

La Ordenanza de diciembre del 2010, regula de manera íntegra al Impuesto Anual de Patente en el Cantón Guayaquil, así:

Objeto y Hecho Generador del Impuesto.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago del impuesto anual, toda persona natural o jurídica, domiciliadas o con

---

<sup>214</sup> Ordenanza que establece el Cobro del Impuesto Anual de Patente en el Cantón Guayaquil, misma que fue sancionada el 23 de diciembre del 2010 y publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 350 de 28 de diciembre del 2010.

establecimientos en el cantón Guayaquil, que realicen permanentemente actividades comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional en libre ejercicio.

Plazo.- El plazo para el pago del impuesto es hasta 30 días después de la fecha límite establecida para la declaración del impuesto a la renta.

Obligaciones de los sujetos pasivos.- Cumplir con los deberes formales previstos en el Código Tributario, así como:

- Inscribirse en el catastro de impuesto de patente que para la determinación de este impuesto llevará la Dirección Financiera Municipal.
- Presentar la declaración del patrimonio que posee el contribuyente, destinado a su actividad, en los formularios entregados por la Administración Tributaria Municipal, proporcionando los datos relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen.
- Llevar los libros y registros contables relacionados con la actividad que ejerzan, de conformidad con las disposiciones establecidas en la LORTI y su Reglamento.
- Facilitar a los funcionarios de la Administración Tributaria Municipal, las inspecciones o verificaciones tendientes al control del impuesto de patente anual municipal.

Se aclara que las obligaciones señaladas no rigen para los profesionales en libre ejercicio que no desarrollen actividad empresarial.

En relación al registro de patente, la Dirección Financiera llevará el catastro de patente, el que contendrá los siguientes datos:

- Número de patente anual asignado al contribuyente;
- Nombre del contribuyente o razón social;
- Nombre del representante legal;
- Número de la cédula de ciudadanía y del RUC;
- Domicilio del contribuyente;
- Clase de establecimiento o actividad; y,
- Monto del patrimonio que posee.

Mediante Ordenanza publicada en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 700 de 10 de mayo de 2012, se reforma la Ordenanza de diciembre de 2010,<sup>215</sup> estableciéndose los siguientes requisitos únicos para la obtención del Registro de Patente Municipal:

---

<sup>215</sup> Ordenanza publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 700 de 10 de mayo de 2012, que reforma la Ordenanza de diciembre de 2010.

- Certificado provisional o definitivo emitido por el Benemérito Cuerpo de Bomberos de Guayaquil, por cada uno de los establecimientos que la persona natural o jurídica posea dentro del Cantón Guayaquil.
  - Copia de la cédula de identidad y certificado de votación, de la persona natural o del representante legal.
  - Tasa Única de Trámite Municipal y Formulario Solicitud para Registro de Patente Municipal.
  - Actualización del RUC. No se exige en el caso de inicio de actividades Declaración del Impuesto a la Renta y a las personas no obligadas a declarar este impuesto las declaraciones del IVA.
  - Declaración del Impuesto a la Renta y a las personas no obligadas a declarar este impuesto, las declaraciones del IVA, del último ejercicio económico exigible. No se exige para inicio de actividades.
- Para el caso de inicio de actividades, además:
- Escritura de Constitución de la Persona Jurídica, nombramiento del representante legal (vigente).

Sólo en el caso de que la persona natural o jurídica ejerza el comercio en varios cantones deberá presentar el desglose de ingresos por cantón firmado por un contador.

No constituye requisito previo para la emisión del Registro de Patente, las inspecciones de control que realice la Municipalidad, si se determinan incumplimientos a las ordenanzas, se iniciará por cuerda separada y sin ninguna relación con el trámite de Registro de Patente, los expedientes para exigir su inmediato cumplimiento.

Mediante Ordenanza publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 792 de 19 de septiembre de 2015,<sup>216</sup> se reforma la disposición referente al sujeto pasivo del impuesto, estableciéndose que:

No serán sujetos pasivos de este impuesto las compañías que realicen exclusivamente la actividad de tenencia de inmuebles.

Cuando en un mismo establecimiento varios sujetos pasivos ejerzan conjunta o individualmente más de una actividad, cada uno de ellos deberá declarar y pagar el impuesto de patente municipal.

---

<sup>216</sup> Ordenanza publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 700 de 10 de mayo de 2012, se reforma la Ordenanza de diciembre de 2010.

Base imponible para determinar la cuantía del impuesto de patente.- La base del impuesto de patente será en función del patrimonio con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón y que consten en los libros y registros contables al cierre del ejercicio económico anterior, y para el efecto se considerará lo siguiente:

- a) Para las personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho que están obligadas a llevar contabilidad, la base del impuesto será la diferencia existente entre el total de activos y el total del pasivos que conste en el balance general al cierre del ejercicio económico anterior, presentado en la Superintendencia de Compañías y, en las no reguladas por este organismo, el presentado en el SRI.
- b) Para las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad, se determinará la cuantía del impuesto anual de patente de acuerdo a la declaración que efectúe ante la Municipalidad de Guayaquil, para cuyo efecto la Dirección Financiera entregará los formularios correspondientes a tal declaración, tomando como referencia la declaración del IVA.
- c) Los sujetos pasivos que poseen su domicilio en el cantón Guayaquil y sucursales o agencias en otros cantones del país, pagarán el impuesto en proporción al ingreso obtenido en la jurisdicción cantonal de Guayaquil. Para lo cual, se tomará el total de ingresos que consta en el Estado de Resultados de la Declaración del Impuesto a la Renta presentado en la Superintendencia de Compañías, y en los no regulados por este organismo, el presentado al SRI, y se especificará los ingresos obtenidos en cada jurisdicción cantonal; de acuerdo a dichas proporciones se establecerá el porcentaje de ingresos obtenidos en el cantón Guayaquil y en base a dicho porcentaje se pagará el impuesto a esta Municipalidad. Para este efecto, el domicilio principal, las agencias y las sucursales deben estar inscritas en el RUC.

Tarifa del Impuesto.- Sobre la base imponible antes señalada, se establece el impuesto anual de patente de la siguiente manera:



**Tabla 7.**  
**Valores por patente Municipio de Guayaquil**

TRAMO #	Fracción Básica	Fracción Excedente	Valor Base	Sobre Excedente
1	0.00	5.000,00	10	0.0000
2	5.000,01	10.000,00	10	0.0021
3	10.000,01	20.000,00	20,5	0.0022
4	20.000,01	40.000,00	42,5	0.0023
5	40.000,01	80.000,00	88,5	0.0024
6	80.000,01	160.000,00	184,5	0.0025
7	160.000,01	320.000,00	384,5	0.0026
8	320.000,01	640.000,00	800,5	0.0027
9	640.000,01	1.280.000,00	1.664,50	0.0028
10	1.280.000,01	2.560.000,00	3.456,50	0.0029
11	2.560.000,01	5.120.000,00	7.168,50	0.0030
12	5.120.000,01	5.168.870,00	14.848,50	0.0031
13	5.168.870,01	o más	15.000,00	0.0000

Fuente: Ordenanza publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 700 de 10 de mayo de 2012

Los artesanos calificados por acuerdos ministeriales al amparo de la Ley de Fomento Artesanal u otras leyes de protección artesanal, pagarán una tarifa única de diez dólares.

Los profesionales en libre ejercicio, es decir que perciben honorarios, pagarán una tarifa única de quince dólares y se inscribirán en el Catastro del Impuesto de Patente a cargo de la Dirección Financiera.

Para efectos de este impuesto no se consideran los ingresos obtenidos por relación de dependencia laboral.

Los profesionales que percibieran ingresos obtenidos por relación de dependencia y no realizaren actividades de libre ejercicio, salvo la cátedra universitaria no se consideran sujetos pasivos de este impuesto. *Posteriormente con Ordenanza publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 792 de 19 de septiembre del 2012, se elimina de la consideración de no considerarlos sujetos pasivos a quienes realicen la cátedra universitaria*

En relación al control y recaudación, la Dirección Financiera para tal efecto, tendrá las siguientes facultades:

- Podrá solicitar al Registro Mercantil, Superintendencias de Compañías y de Bancos, la lista actualizada de las compañías aprobadas, así como toda información relacionada con los activos, pasivos y patrimonios de las compañías sujetas a su control.
- Podrá solicitar a las diversas Cámaras de la Producción, la nómina actualizada de sus afiliados con indicación de actividad, dirección, representante, domicilio y patrimonio.

- Podrá requerir al SRI copias de las declaraciones de I. R. y de IVA de los contribuyentes.

Exenciones.- Están exentos del pago de este impuesto, los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, así como las actividades comerciales que se encuentran exoneradas conforme al COT, el COOTAD y demás leyes aplicables al tributo. *La palabra “comerciales” se suprimió con la Ordenanza publicada en el Suplemento del Registro Oficial 792 de 19 de septiembre de 2012.*

Intereses a cargo del sujeto pasivo.- Los contribuyentes que no obtengan su patente anual según la presente ordenanza, deberán pagar los intereses que correspondan de conformidad con el Art. 21 del COT.

Contravenciones y Multas.- La Dirección Financiera cobrará las multas por contravenir las disposiciones contempladas en esta Ordenanza. Constituyen contravenciones:

- La falta de inscripción, así como la falta de actualización de datos, domicilio y otros, no reportadas en los siguientes 30 días de operada. Serán sancionados con una multa equivalente al 2% de una remuneración básica por cada mes de retraso, con un techo de cincuenta dólares.
- La presentación tardía o incompleta de declaraciones, la multa será de 0,25% del tributo por cada mes de retraso.
- La falta de presentación o presentación incompleta de documentos solicitados por la Municipalidad, con una multa de hasta dos remuneraciones básicas.
- Las empresas en proceso de liquidación, deberán comunicar de su proceso, caso contrario tendrán una multa de treinta dólares anuales.

Determinación Presuntiva.- En el caso de que los sujetos pasivos no presenten su declaración en el plazo establecido, el Director Financiero notificará recordándole su obligación y, sin transcurrido ocho días, no diere cumplimiento a la misma, se procederá a determinar el patrimonio en forma presuntiva de conformidad con el COT.

Normas Complementarias.- En todos los procedimientos y aspectos no señalados en esta ordenanza, se aplicarán las normas pertinentes del COT y del COOTAD.

En el cantón Guayaquil, se establecen con claridad los requisitos para obtener patente municipal así:

- Certificado del Cuerpo de Bomberos del establecimiento donde se realizará la actividad económica.
- Para quienes inician actividades NO se pide el RUC, ya que con estricta aplicación a lo dispuesto en el artículo 551 del COOTAD, el Municipio solo lo pide actualizado para la renovación anual de la patente.

- Copia de la cédula de identidad y papeleta de votación. Las personas jurídicas deberán presentar adicionalmente la escritura de constitución y copia del nombramiento del representante legal.
- Declaración del impuesto a la renta, si no se tributa renta, las declaraciones de IVA del último ejercicio. Si se inicia actividades, no es exigible este requisito.
- Sólo en el caso de que la persona natural o jurídica ejerza el comercio en varios cantones, deberá presentar el desglose de ingresos por cantón firmado por un contador.
- Llenar el formulario “Solicitud para Registro de Patente Municipal”, que se lo descarga en la página [www.guayaquil.gob.ec](http://www.guayaquil.gob.ec).

Estos requisitos y el formulario se presentarán en ventanilla, en donde se determinará el valor de la liquidación, y se procederá al pago.

### **2.3.2. Diferencias entre la normativa sobre el impuesto de patente de Quito y Guayaquil**

Pasada revista a la normativa que sobre registro e impuesto de patente hasta el 2013 regía en la ciudad de Guayaquil, destaco a continuación las principales diferencias con Quito, así:

Se establece en la Ordenanza Metropolitana No.157, sancionada el 23 de diciembre de 2011, una *reducción del 50% del Impuesto de Patente Municipal*, para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad con al menos el 30% de discapacidad establecida por el CONADIS, así como para los adultos mayores.

La Ordenanza Metropolitana No. 0339, sancionada el 28 de diciembre del 2010, precisa para la aplicación del Impuesto de Patente el *ejercicio permanente de Actividades Económicas*, el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario. También considera la Ordenanza que para el caso de las *personas naturales no obligadas a llevar contabilidad*, la *base imponible del Impuesto se determina presuntivamente* con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la Actividad Económica de que se trate. También establece un *incentivo tributario*, para las actividades productivas en el DM de Quito, de manera que el primer año de ejercicio, la base imponible será igual a 0, y en el segundo año únicamente se considerará el 50% de la base imponible real.

La actividad inmobiliaria está gravada con el impuesto, y no excluye como sí en el Cantón Guayaquil a la actividad de tenencia de inmuebles.

En relación a las *tarifas*, la referida Ordenanza 339 establece dos Tablas de tarifas para el Impuesto de Patente, constituyendo la base imponible, el patrimonio, sobre el cual se aplica la tarifa así:

Contribuyentes cuyo patrimonio sea hasta USD 250.000,00

**Tabla 8**

**Tarifa del impuesto de patente**

BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA	
DESDE USD.	HASTA USD.	SOBRE FRACCION	SOBRE FRACCIÓN
	10.000,00		1%
10.000,01	20.000,00	100,00	1,20%
20.000,01	30.000,00	220,00	1,40%
30.000,01	40.000,00	360,00	1,60%
40.000,01	50.000,00	520,00	1,80%
50.000,01	En adelante	700,00	2,00%

Fuente: Ordenanza Metropolitana No. 0339, sancionada el 28 de diciembre del 2010

Contribuyentes cuyo patrimonio sea superior a USD 250.000,00

**Tabla 9**

**Tarifa del impuesto de patente con rango superiores a USD 250.000,00**

RANGOS DE PATRIMONIO		TECHOS
250.000,01	750.000,00	5000
750.000,01	1.000.000,00	6000
1.000.000,01	1.500.000,00	7000
1.500.000,01	2.000.000,00	8000
2.000.000,01	3.500.000,00	10000
3.500.000,01	6.000.000,00	15000
6.000.000,01	10.000.000,00	20000
10.000.000,01	en adelante	25000

Fuente: Ordenanza Metropolitana No. 0339, sancionada el 28 de diciembre del 2010

El impuesto de patente es de período anual, por lo que su exigibilidad debería ser al vencimiento del ejercicio fiscal, es decir desde el 1 de enero del año siguiente, sin embargo el COOTAD en su Art. 548 dispone que se debe obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o

dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año. Cada concejo municipal regula la fecha de exigibilidad en el caso de Quito lo hace la Ordenanza Metropolitana 157 que establece los plazos de declaración y pago del tributo, tanto para las personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad y para aquellas que no está obligadas. En el caso de Guayaquil, las fechas de pago están reguladas por la Ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 350 de 28 de diciembre de 2010, la que establece que el impuesto de patente a ser satisfecho dentro del cantón Guayaquil, será declarado y pagado dentro de los 30 días posteriores a la fecha límite para la declaración y pago del impuesto sobre la renta, y en mérito de la información del ejercicio económico inmediato anterior al período por el que se declara y cancela la obligación.

## **2.4. Impuesto de patente en Bogotá, Buenos Aires y La Paz**

### **2.4.1. El impuesto de patente en Bogotá, Colombia**

Jaime Rodrigo Machicao señala que se autorizó al fisco de Bogotá establecer el impuesto de patentes sobre carruajes y vehículos en general (incluidos los velocípedos), además de establecimientos industriales, cines, establos, corrales, almacenes, etc., es decir un tributo de amplio espectro, circunstancia que explica por si misma su importancia y gravitación en la recaudación municipal Mientras que en Argentina el tributo que nos ocupa tomó el nombre de *Impuesto a las Actividades Lucrativas*, para luego este ser adoptado por los diferentes municipios, pero más bien como una tasa que se cobraba por las inspecciones sanitarias, domiciliarias e industriales.<sup>217</sup>

Para el referido autor lo señalado denota la versatilidad del tributo, ya para adaptarse como tasa o como impuesto, en el primer caso por la relación con el costo y en el segundo caso por gravar el hecho, siendo la autonomía financiera y presupuestaria, con que cuentan los municipios, lo que permite la efectiva gestión y cobro de esos ingresos tributarios.

La República unitaria de Colombia, tiene una administración pública central y por efecto de la descentralización, abarca a entidades territoriales que gozan de

---

<sup>217</sup> Jaime Rodrigo Machicao, *ibíd.*, 199.

autonomía. El Art. 286 de la Constitución Política colombiana señala: “Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la Ley.”

Los Departamentos, son entidades intermedias entre la Nación y los Municipios, que ejercen funciones de carácter administrativo, de coordinación y complementariedad de la acción municipal y de prestación de ciertos servicios. Los Municipios son los entes autónomos de mayor participación social y de prestación de servicios públicos básicos en general, ya sean de salud, educación entre otros. Los Distritos, que son entes de carácter municipal, que adquieren este carácter por su importancia económica, cultural, geográfica o histórica. Las Regiones, que están constituidas por dos o más departamentos. Las Provincias, que están constituidas por la unión de varios municipios. Los Territorios Indígenas, reconocidos en la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial.

El Congreso Nacional en uso de atribución constitucional, está facultado para autorizar a las asambleas departamentales y a los concejos municipales, el establecimiento de los tributos territoriales, de manera que con aplicación al principio de reserva de ley, el Congreso hará la ley que determine el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a través de ordenanzas a especificar los elementos concretos de la contribución, e inclusive en ejercicio de su autonomía pueden decidir sobre el establecimiento del tributo local, en el territorio de su jurisdicción.<sup>218</sup>

La estructura descentralizada del estado colombiano aparece a partir de su Constitución de 1991, que tiene que ver con el asumir funciones y recibir un adecuado flujo de recursos, a través de la entrega a los departamentos, los distritos y, el distrito capital de un 15% del Presupuesto General de la Nación. Recursos entregados a través del Sistema General de Participaciones. Así también la Carta Fundamental colombiana, otorgó mayor autonomía a los entes locales, de manera que las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podían imponer contribuciones fiscales y parafiscales que consideren necesarias. Esta capacidad resulta tan sustancial dentro del proceso de descentralización de

---

<sup>218</sup> Juan de Dios Bravo González, “Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia”, (Quito, VIII Jornadas de Derecho Tributario, Cevallos librería jurídica, 2007) 433-480.

competencias, que el principio básico en materia tributaria *no taxation without representation*, cuando mira a la descentralización de competencias cambia en *no representation without taxation*, es decir, que no hay representación sin el ejercicio de poderes tributarios. Otra forma de proveer recursos y otorgar esta capacidad de potestad tributaria, es ceder impuestos nacionales a los entes territoriales <sup>219</sup>.

La capacidad de imponer tributos por los entes locales, en la práctica está limitada así lo determina la Corte Constitucional que:

Afirmó que la Constitución consagra en cabeza de las asambleas y concejos municipales un poder impositivo residual y condicionado [...] ya que dicha facultad se encuentra limitada o subordinada no sólo a la Constitución sino también a la ley. [...] Sin embargo no se puede desconocer su total autonomía en lo que se refiere a la administración, manejo y utilización de los recursos tributarios que recauden por concepto de impuestos directos e indirectos.<sup>220</sup>

En la jurisdicción municipal colombiana, se tiene al *impuesto de industria y comercio* como aquel que grava las actividades económicas, ya provengan de la actividad industrial, comercial o de servicios, y que constituye una importante fuente de ingresos tributarios, en particular en los grandes centros urbanos, donde se asientan las operaciones económicas más significativas de la economía colombiana.

Este impuesto, cuyo origen deviene en la necesidad de satisfacer el valor de la licencia para abrir un establecimiento, tiene las siguientes características: *Directo*, en cuanto grava una manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo, aunque como bien lo refiere Julio Roberto Piza, todas estas actividades tienen la posibilidad de trasladar su incidencia en los precios, al considerarlo un gasto de operación. *Periódico*, que es anual, salvo en Bogotá que es bimestral. Es *Censal* ya que se requiere la inscripción de los sujetos pasivos. *Diferenciales* en función de las actividades que realizan los sujetos pasivos. *Acumulativo*, puesto que se incrementa el precio por cuenta del impuesto. *Local*, de manera que el legislador establece los

---

<sup>219</sup> Mauricio Marín Elizalde, *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Financiación y Poder Fiscal en las Entidades Descentralizadas, (Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1ra. ed., 2008) 24, 25, 26, 35

<sup>220</sup> Mauricio Marín Elizalde, *ibíd.*, 46

elementos objetivo y subjetivo y deja un margen para que el municipio desarrolle la regulación del tributo.<sup>221</sup>

Piza nos señala que el origen del impuesto se encuentra en el otorgamiento de patentes, licencias o autorizaciones oficiales para abrir negocios o establecimientos comerciales en el municipio. El artículo I literal f) de la Ley 07 de 1913, autoriza al municipio de Bogotá a gravar a establecimientos industriales en los cuales se usarán máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina, clubes, teatros, cafés, cantantes, cinematógrafos, billares, casas de préstamos, establos, corrales, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase, entre otras actividades. Pudiendo ser concedida esta facultad a los otros municipios mediante autorización de las asambleas departamentales, con lo que los municipios quedaron facultados para autorizar la apertura de negocios. Desde 1983, el impuesto abarca en forma amplia a tres categorías de actividades económicas: industria, comercio y servicios. Todos estos cambios se compilaron en el año de 1986, mediante el Decreto 1333, conocido como el Código de Rentas Municipales.<sup>222</sup>

Del Decreto 1333 de 1986 se extrae los conceptos de las distintas Actividades así:

*Actividad Industrial*, son todas aquellas dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

*Actividad comercial*, son aquellas destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor.

*Actividad de Servicios*, son todas las actividades dedicadas a satisfacer las necesidades de la comunidad. Estas actividades macro, se subclasifican en grupos más específicos, así lo hace el municipio de Bogotá al adoptar la clasificación CIUU de cuatro dígitos, con lo que se logra un mejor control, una mejor fuente estadística, sin embargo siempre quedan actividades no clasificadas.<sup>223</sup>

Se contempla exenciones, mismas que en función a la autonomía de la política tributaria municipal, lo establecen con la limitación prevista en el citado Decreto 1333 de 1986, que prevé exoneraciones de hasta 10 años. Tiene también fines

---

<sup>221</sup> Julio Roberto Piza, *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia, El impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros*, (Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1ra. ed., 2008)83

<sup>222</sup> Julio Roberto Piza, *ibíd.*, 84-85

<sup>223</sup> Julio Roberto Piza, *ibíd.*, 90-96



extrafiscales como por ejemplo la exoneración a nuevas empresas, con el fin de estimular su creación y desarrollo.<sup>224</sup>

El sujeto activo, es el municipio en el cual se realiza la actividad que constituye el hecho material, mientras que el sujeto pasivo, es quien realiza la actividad gravada.

La tarifa del impuesto, conforme el artículo 196 del Decreto 1333, es de competencia municipal, que lo establece dentro del rango del 2 al 7 por mil para actividades industriales, y del 2 al 10 por mil para actividades comerciales y de servicio. Para el municipio de Bogotá, dada sus características de ciudad concentradora de actividades, puede fijar la tarifa de hasta el 30 por mil. La determinación y liquidación del impuesto, lo hace directamente el sujeto pasivo en su declaración, dentro de los plazos establecidos por cada administración, causándose como es obvio los intereses por pago fuera de ellos.

El impuesto de *avisos y tableros*, está vinculado directamente con el impuesto a las actividades industriales, de comercio y servicios, de ahí su denominación *impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, ICA*, sin embargo hay que considerar que el impuesto de avisos y tableros se causa, siempre y cuando se da el hecho generador, esto es la colocación o utilización de avisos y tableros en la vía pública, interior o exterior en lugares visibles. La base imponible es el impuesto de ICA y la tarifa que se aplica es del 15% sobre el impuesto.

#### **2.4.2. El impuesto de patente en Buenos Aires, Argentina**

La República Federal Argentina registra como división política, la ciudad autónoma de Buenos Aires, que es la capital de la nación y sede del gobierno federal, se divide en 23 provincias y más de 2000 municipios.

En Argentina existe autonomía plena en las provincias argentinas y de la Ciudad de Buenos Aires, en virtud de la capacidad de las provincias de dictar sus propias constituciones, sobre la base inexcusable de la autonomía municipal, que a la postre resulta relativa ya que los municipios de las provincias, dependen de recursos propios y de los provenientes de las transferencias provinciales por coparticipación, ya sean de los recursos previamente transferidos a las provincias por

---

<sup>224</sup> Julio Roberto Piza, *ibíd.*, 104.

la Nación, así como de los recursos tributarios de origen provincial por impuesto a la renta, inmobiliario, sobre los automotores, y de sellos.<sup>225</sup>

Conforme lo dispone la Constitución de la República Argentina, las provincias pueden dictar sus propias constituciones enmarcadas en la Carta Fundamental Nacional, y con ello nace la capacidad para que las provincias se den las leyes y ordenanzas que establezcan impuestos o tasas locales, así como aseguren la autonomía municipal, a fin de que ostenten una organización y recursos que les permitan ejercer plenamente sus funciones.<sup>226</sup>

Las tasas que se crean son por retribución del servicio público recibido, y su cuantía no puede exceder de los gastos de la prestación individualizada y efectiva del servicio público. Los municipios crean estas tasas que vienen a ser impuestos exigidos por el hecho de ejercer actividades comerciales dentro del territorio municipal, consideran como base imponible los ingresos brutos del contribuyente, a igual que el impuesto provincial sobre los ingresos brutos, lo que estaría prohibido por el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos (ley 23.548), que establece que no se aplicarán gravámenes locales análogos a los nacionales, que en el caso del impuesto a los ingresos brutos sólo lo pueden recaudar las provincias; por lo que no se puede gravar con un tributo análogo, llámense tasas o contribuciones el ejercicio de actividad comercial.<sup>227</sup>

De acuerdo a la asignación de competencias tributarias que hace la Constitución Nacional, le corresponde al gobierno federal establecer: derechos aduaneros; en concurrencia con las provincias impuestos indirectos; y, tributos de carácter local en la ciudad de Buenos Aires, en cuanto atañe a los intereses de la Nación. Buenos Aires por ser capital federal es ciudad autónoma y tiene las mismas facultades tributarias que las provincias, mismas que pueden establecer impuestos directos e indirectos, mientras que los municipios dependen de las prerrogativas de las constituciones y leyes provinciales, que les corresponda. Existe como vemos concurrencia plena en el ejercicio de poder tributario entre la Nación y las

---

<sup>225</sup> José O. Caás, *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Armonización de la Codificación Tributaria Provincial y Municipal e Incremento y Fortalecimiento de las Fuentes Tributarias Locales, (Buenos Aires, editorial Ad.Hoc, 2014) 47, 81, 89

<sup>226</sup> Gerardo Ratti, *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Tasas sobre Actividades Económicas problemas en la delimitación del hecho y la base imponible, (Buenos Aires, editorial Ad Hoc., 2014) 190,192.

<sup>227</sup> Alvaro Luna Requena, *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, ¿Tasas o impuestos sobre los ingresos brutos municipales?, (Buenos Aires, editorial Ad Hoc., 2014) 317,319.

provincias.<sup>228</sup> Sin embargo en el artículo 123 de la Constitución Argentina, se reconoce la autonomía municipal.<sup>229</sup> En mérito de la norma suprema las provincias no pueden desnaturalizar la esencia de los municipios y privarlos de los medios indispensables para el cumplimiento de los fines.

Las actividades económicas están gravadas localmente y tienen su fundamento en el principio del beneficio y la presunción de que debe existir proporcionalidad entre los servicios públicos, y los negocios y la actividad productiva llevados a cabo, con la consideración de que los gravámenes a las actividades sirven para sufragar el costo de los servicios públicos.

Conforme la Ley 12.704, publicada en el Boletín Oficial, 29 de octubre de 1963, La municipalidad de Buenos Aires, contempla el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual en la Capital Federal, excluida toda actividad que se ejerza por cuenta ajena bajo una relación de dependencia. Con el nombre de patente tenemos a las *patentes sobre vehículos en general*, así como la participación del 30% *de las patentes comerciales o industriales del municipio*. La ley contempla la capacidad de que mediante ordenanza municipal se fije anualmente la tasa de todo gravamen a favor de la municipalidad.<sup>230</sup>

#### **2.4.3. El impuesto de patente en La Paz, Bolivia**

El Estado Plurinacional de Bolivia, es unitario, descentralizado y con autonomías, su capital es Sucre y la sede de gobierno es la ciudad de La Paz, y conforme lo establece su Constitución Política, la estructura política de Bolivia, se compone de Departamentos, Provincias, Municipios y, Municipios indígenas originarios y campesinos.

---

<sup>228</sup> Rodolfo R. Spisso, “Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal”, en Derecho Tributario Provincial y Municipal, Enrique G. Bulit Goñi y otros, (Buenos Aires: editorial AD-HOC, 2014) 200,201.

<sup>229</sup> El art. 123 de la Constitución de la Nación Argentina, en Ley No. 24.430, promulgada el 3 de enero de 1995, dice: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

<sup>230</sup> Impuestos y Rentas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, en Ley 12.704, en Boletín Oficial, de 29 de octubre de 1963.

Los departamentos que en número de nueve existen en el país, están administrados por un gobernador y por la Asamblea Legislativa Departamental; en relación a los 327 municipios, estos están administrados por un alcalde y por un Concejo Municipal.

Los municipios tienen el vínculo más directo entre el ciudadano, sus necesidades y la prestación de servicios básicos, es por ello que toma relevancia la potestad tributaria municipal, entendida como la facultad de crear, modificar o suprimir tributos, amparada en la autonomía de que gozan, al ser capaces de administrarse, de legislarse, sin estar sometidos a la tutela del gobierno central, sin embargo, esta potestad tributaria municipal en Bolivia es derivada y limitada, ya que deben observar el marco constitucional central, así el Art. 201 de la Constitución Boliviana dice: “Art. 201.- El Concejo Municipal tiene potestad normativa y fiscalizadora. Los Gobiernos Municipales no podrán establecer tributos que no sean tasas y patentes cuya creación requiere aprobación previa de la Cámara de Senadores, basadas en un dictamen técnico del Poder Ejecutivo”. Lo dicho se complementa con lo establecido en el régimen municipal, así el Art. 99 de la Ley de Hacienda Pública Municipal y Delimitación del Dominio Tributario señala que se reconoce a los gobiernos municipales, la facultad de cobrar y administrar impuestos a la propiedad inmueble, a los vehículos automotores, impuesto a la chicha con grado alcohólico, impuestos a las transferencias municipales de inmuebles y vehículos, así como Tasas por servicios prestados y patentes. Por lo dicho, la potestad tributaria original corresponde al Estado y la municipal es derivada, ya que su ejercicio está sujeto a las decisiones del Poder Legislativo.<sup>231</sup>

El Sistema Tributario Boliviano, fue expedido mediante la Ley 843, en ella se establecen varios impuestos municipales así:

Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, con el que se grava a los inmuebles, encargando la administración de este tributo a los municipios, adicionalmente la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, que se incorpora al Sistema Tributario Boliviano, crea el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores, y con Decreto Supremo No. 24054, el Consejo de Ministros, expide el Reglamento a dicho impuesto, que no grava la venta de inmuebles y vehículos automotores efectuada dentro de su giro por casas

---

<sup>231</sup> Oscar García Canseco, Derecho tributario municipal boliviano, (Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Bolivia, Superintendencia Tributaria General), 306, 312, 314, 315, 318.

comerciales, importadoras y fabricantes, los sujetos pasivos que son las personas naturales o jurídica, a cuyo nombre se encuentre registrado el bien sujeto a la transferencia, pagarán al Gobierno Municipal en cuya jurisdicción se encuentre registrado el bien.<sup>232</sup>

En el Estado Plurinacional de Bolivia, si se contempla un tratamiento legal de aquellos tributos denominados *patentes*, denotando la clara influencia heredada de los españoles desde la época de la colonia, en particular hacia los Cabildos pre republicanos y luego a los Municipios. El Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, establece en el párrafo III del artículo 9 lo siguiente: “Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas”. Al respecto, Alfredo Benítez Rivas señala sobre la patente municipal que tiene trascendencia económica y recaudatoria, ya que las bases imponibles así como las tarifas, responden al criterio de *razonable equivalencia*, que ha sido adoptado en sustitución del de capacidad económica, por ser esta última difícil de establecer tratándose de tasas y patentes.<sup>233</sup>

## 2.5. Análisis Jurisprudencial

Me referiré a una Sentencia de Casación publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 150 de 8 de julio de 2014, emitida en el juicio de impugnación seguido por el representante legal de SEISINMO S.A., en contra del Director Financiero Tributario, Alcalde y Procurador Metropolitano del Municipio de Quito.

La citación efectuada a estas tres autoridades, es procedente en razón de que de acuerdo al numeral segundo del Art. 69 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, es deber del Alcalde representar junto con el Procurador Síndico Municipal, judicial y extrajudicialmente a la municipalidad. Y conforme el Art. 445 de la Codificación de la Ley de Régimen Municipal, también al Jefe de la Dirección Financiera, ya que es de esta autoridad de la que emanan los títulos de crédito para el cobro de los tributos.

---

<sup>232</sup> Roberto Viscafé Ureña, *Sistema Tributario Boliviano*, 4ª. ed., (La Paz: Ediciones Excelsior, 2010) 285, 409.

<sup>233</sup> Alfredo Benítez Rivas, *Derecho Tributario*, (La Paz: Azul Editores, 2009) 226, 227.

La empresa recurrente interpone recurso de casación en contra de una sentencia expedida el 28 de julio de 2010, dentro del juicio de impugnación No. 25009-2007-JC., basada en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, que se refiere a la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.

Señala la recurrente que se han infringido los artículos 2 y 28 del Código Tributario el primero referente a la supremacía de las disposiciones de este Código sobre toda otra norma de ley general, por lo que no serán aplicables por los órganos jurisdiccionales las normas que contravengan este precepto. Así como invoca lo que indica el artículo 365 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que norma el impuesto de patente y que faculta al Concejo mediante Ordenanza a establecer la tarifa del impuesto anual en función del *capital con el que operen los sujetos pasivos*. Así como lo que dispone el artículo 102 de la Ley de Compañías, que dice que el capital de la compañía estará formado por las aportaciones de los socios y no será inferior al monto fijado por el Superintendente de Compañías.

El recurrente señala que no fue tomada en consideración el contenido del artículo 2 del Código Tributario, porque permitieron que prevalezca en la sentencia recurrida la norma contenida en la Disposición General Primera de la Ordenanza No. 0135 publicada en el Registro Oficial No. 524 de 15 de febrero de 2005, que dice que: para la aplicación de la ordenanza se considerará al capital con el que operen los sujetos pasivos de éste impuesto dentro del cantón, al resultado de la diferencia existente entre el total de activos y el total de pasivos. Y que a decir del recurrente, amenaza contra toda lógica y contra la técnica jurídica contable, ya que si bien el artículo 68 del Código Tributario establece la facultad determinadora del sujeto activo, para el caso el Municipio de Quito, este debe limitarse al texto de la norma y no a interpretar definiciones de términos contables.

Adicionalmente señala el recurrente que el impuesto de patentes municipales, está regulada por el artículo 365 de la Ley de Régimen Municipal, por lo que la facultad de los concejos municipales de legislar sobre el impuesto de patentes municipal mediante ordenanzas se limita a la determinación de tarifa, en relación con el capital con el que cuente el sujeto pasivo, y que existe una ilógica definición del

término *capital* por parte del Municipio, con la definición prescrita en el artículo 102 de la Ley de Compañías.

El municipio a través del Director Metropolitano Financiero Tributario del Municipio de Quito, manifiesta que en el fallo recurrido, la Sala juzgadora hace un prolijo y extenso análisis con respecto a la autonomía calificadora que goza el derecho tributario, en base a la cual se expidió la Ordenanza Metropolitana No. 0135, en la que constan los elementos del impuesto de patente municipal como son hecho generador, base imponible, tarifa, etc. Adicionalmente señala que el artículo 365 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal no establece lo que debe entenderse por capital, por lo que la citada Ordenanza define qué ha de entenderse por capital operacional, esto es el resultado de la diferencia existente entre el total de activos y el total de pasivos. Además señala:

Que el actor trata de desconocer la deuda que tiene su representada con el Municipio por concepto de impuesto de patente municipal del año 2005.

Que el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno da una noción específica tributaria de lo que es sociedad diferente a lo que ha de entenderse como sociedad en el ámbito civil, societario, mercantil, por lo que la Ordenanza puede perfectamente contener una noción propia para los fines impositivos del término *capital*, contemplado en el artículo 365 de la Ley de Régimen Municipal.

Que si la ley no definió la frase capital con el que operan los sujetos pasivos, es facultad de los concejos municipales en base de su autonomía municipal definir dicho concepto.

El tema en torno al cual gira la impugnación formulada por el representante de la empresa actora está relacionada con la aplicación de la definición sobre el *capital con que operen*, contenida en la Ordenanza 0135.

La Sala Especializada realiza las siguientes consideraciones:

El inciso segundo del artículo 365 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, establece la tarifa del impuesto anual en función del capital con el que operen los sujetos pasivos.

La tarifa oscila entre un mínimo de diez dólares y un máximo de cinco mil dólares.

Por el respaldo constitucional consagrado en el inciso segundo del artículo 228 de la Constitución de 1998, los concejos municipales tienen la atribución para

establecer mediante ordenanza, la tarifa del impuesto de patentes, dentro del rango previsto en la misma norma, el cual tiene relación con el *capital* con el que operen los sujetos pasivos del impuesto.

Es indudable que el *capital con el que operen*, artículo 365 de la LORM, o el capital operacional, en los términos previstos por la autoridad tributaria municipal, no es el mismo, o equivalente al capital social previsto en el artículo 102 de la Ley de Compañías, por lo que es pertinente que mediante ordenanzas, los concejos municipales definan el alcance de la frase *capital con el que operen*.

Por las consideraciones expuestas, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, desecha el recurso interpuesto.<sup>234</sup>

El doctor César Montaña Galarza en su artículo *Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador*, señala que la Carta Europea de Autonomía Local entiende por autonomía al derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes, así como el derecho a tener recursos propios suficientes de los cuales puede disponer libremente en el ejercicio de sus competencias.<sup>235</sup>

En efecto, la autonomía local está consagrada en el artículo 238 de la constitución, basados en esta capacidad, los GADs, legislan a través de la emisión de ordenanzas, trazan una política fiscal equilibrada y de equidad, armonizando en lo posible, conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en los diferentes ítems, el hecho generador, la base imponible, el quantum, la tarifa, exenciones, entre otros aspectos.

Así también lo prevé el literal e) del artículo 55 del COOTAD, que faculta a los GADs a más de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, fijar las *tarifas*, claro dentro de los rangos establecidos en la norma legal, como el caso de la tarifa del impuesto de patente y para ello determinar en las mismas ordenanzas, los conceptos y alcances de los ítems para su cálculo, esta capacidad está prevista en el artículo 548 del COOTAD, en la que también otorga la

---

<sup>234</sup> Suplemento del Registro Oficial 150 de 8 de julio de 2014, juicio No. 393-2010, (juicio de impugnación seguido por Diego Fernando Terán, representante legal de SEISINMO S.A. en contra del Municipio de Quito, Sala de lo Contencioso Tributario: José Suñing Nagua, Conjuez Permanente, Gustavo Durango, Conjuez Permanente, Wilson Muñoz, Conjuez, 23 de noviembre del 2011).

<sup>235</sup> César Montaña Galarza, *Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador*: bases teóricas y tensiones jurídicas, (Quito, FORO Revista de Derecho, no. 20, UASB, CEN, 2013), 60



capacidad para disminuir hasta en un 50% el valor a ser satisfecho por la carga impositiva.

Al concluir el presente capítulo, nos hemos introducido en el análisis del impuesto de patente en varias facetas, desde su consideración histórica, al tener sus antecedentes en las actividades económicas más primitivas, hasta su invocación normativa en varias de las etapas de vida fiscal del país, con el repaso de la evolución de la Ley de Régimen Municipal, hasta convertirse en el COOTAD, así como de otros cuerpos legales, ordenanzas que conforman el Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, en los que se halla inserto este tributo, para concluir con la descripción del impuesto en ciudades capitales y / o semejantes a Quito, y la revisión de un fallo jurisprudencial del impuesto de patente.

## **Capítulo tercero**

### **Problemas actuales y perspectivas de mejoramiento de la gestión del impuesto de patente, caso del municipio del DM de Quito, año 2013**

En el Distrito Metropolitano de Quito, se han producido por efecto del ejercicio de la *facultad determinadora*, la emisión de títulos de crédito que han merecido reclamos y que en múltiples casos han sido rectificadas, reliquidadas por pago en exceso, o se los ha dado de baja por vicios en su emisión; es por ello, que se desea identificar la gestión tributaria de la Dirección Metropolitana Tributaria sobre este impuesto y emitir sugerencias para mejorar la eficiencia administrativa de dicha imposición, misma que afecta a todos los habitantes que tienen actividad económica permanente, por lo que resulta el tema tratado a lo largo de este estudio real, económico y social, ya que aborda un problema que afecta a un universo de contribuyentes desde las sociedades hasta las personas naturales nacionales y extranjeras que desarrollan una actividad productiva dentro del Distrito Metropolitano de Quito, incluidos los considerados profesionales con título universitario o no, caso de los denominados profesionales del volante, los choferes.

Para lograr desarrollar en debida forma este tercer y último capítulo, trataré la situación vigente del impuesto de patente en el Distrito Metropolitano de Quito, partiendo de la revisión del estatus jurídico actual y su más próximo antecedente; a continuación se analizará la gestión tributaria en sí, a través del proceso de determinación, recaudación y problemas suscitados en particular en el año 2013 que derivarían en correctivos, emanados de la Administración Tributaria; y, finalizaré con conclusiones y recomendaciones, resultantes de la comprensión del impuesto materia de la investigación jurídica.

#### **3.1. Régimen normativo vigente aplicable al impuesto de patente en el Municipio del DM de Quito**

##### **3.1.1. Facultad legislativa y autonomía municipal**

La Constitución establece en su artículo 238, que los Gobiernos Autónomos Descentralizados, denominados por sus siglas GADs, gozan de autonomía política,

administrativa y financiera, así también lo señala el artículo 30 del COOTAD que determina que los gobiernos descentralizados son personas de derecho público, que gozan de autonomía, y se rigen por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad, integración y participación ciudadana. En el ámbito impositivo esta capacidad autonómica se refleja en la potestad tributaria, con la cual crean y regulan imposiciones, para el caso que nos compete, el impuesto de patente.

En el título V de la Constitución, artículo 242, consta de la siguiente forma la estructura organizacional de los GADs: regiones, provincias, cantones y parroquias, representados, de acuerdo a lo señalado por los artículos 252, 253, 254 y 255 de la Carta Fundamental por:

Consejos regionales;  
Consejos provinciales;  
Consejos metropolitanos;  
Consejos municipales; y,  
Juntas parroquiales.

El municipio, quizás constituya el ente orgánico descentralizado de mayor trascendencia en el desarrollo y bienestar de sus habitantes, por las obras y servicios que están a su cargo, tales como: planeamiento y urbanismo; obras públicas; servicios públicos; higiene y asistencia social; educación y cultura; tránsito y transporte; y, protección y seguridad ciudadana.

Esta labor se desarrolla con una estructura organizacional encabezada por el Concejo cantonal, órgano de legislación y fiscalización, y como primera autoridad del ejecutivo del gobierno autónomo municipal y representante legal, el Alcalde / sa, quien tiene voto dirimente en las decisiones y resoluciones que adopta el Concejo.

Para la prestación de dichos servicios, es menester contar con un presupuesto, mismo que forma parte de la hacienda municipal, siendo competencia de la Unidad Financiera del respectivo municipio, la gestión tributaria, con la que se quiere optimizar los ingresos tributarios que nutren los presupuestos hacendarios de los municipios, para lograrlo, en ella se concentran las facultades de la administración tributaria: Determinadora, Resolutiva, Recaudadora y Sancionatoria.

Los municipios cuentan con recursos financieros así:

- I. Ingresos propios de la gestión
- II. Participación del Presupuesto General del Estado
- III. Legados y donaciones

- IV. Participación en las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables
- V. Recursos provenientes de financiamiento.<sup>236</sup>
  - I. Los ingresos propios de los Municipios son:
    - I.1.Ingresos Tributarios
      - Impuestos
      - Tasas
      - Contribuciones Especiales o de Mejoras.<sup>237</sup>
    - I.2.Ingresos No tributarios
      - I.2.1. Rentas Patrimoniales:
        - Ingresos provenientes del dominio predial
        - Utilidades provenientes del dominio comercial
        - Utilidades provenientes del dominio industrial
        - Ingresos provenientes de utilización o arriendo de bienes públicos
      - I.2.2. Transferencias y aportes con los siguientes grupos
        - Asignaciones fiscales
        - Asignaciones de GADs o de otros organismos públicos
        - Transferencias del exterior
      - I.2.3. Venta de activos
        - De bienes raíces
        - De otros activos
      - I.2.4. Ingresos varios (los no contemplados en los grupos anteriores).<sup>238</sup>

Conforme el COOTAD, los municipios regentan y administran los siguientes impuestos, que significan fuente fundamental para su financiamiento, así:

*Impuestos sobre la propiedad:* Impuesto sobre la propiedad urbana; Impuesto sobre la propiedad rural; e, Impuesto a los vehículos.

*Impuestos sobre las Transferencias de Dominio de Inmuebles:* Impuesto de Alcabalas; e, Impuesto a las utilidades en la compra venta de inmuebles.

*Impuestos sobre las Actividades Económicas:* Impuesto de Patentes Municipales; Impuesto del 1.5 por mil sobre Activos Totales; Impuesto a los Espectáculos Públicos; Impuesto al Juego; e, Impuesto para el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural (sólo rige para Quito).

En relación a la facultad legislativa atribuida a los GADs, el artículo 120 numeral 7 de la Constitución dice: Es atribución de la Asamblea Nacional crear,

---

<sup>236</sup> COOTAD, art. 171.

<sup>237</sup> COOTAD, art. 225.

<sup>238</sup> COOTAD, art. 226.

modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. Esta disposición tiene relación con la facultad otorgada a los municipios prevista en los artículos 240 y 264 numeral 5 de la Carta Fundamental, que señalan que los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales, y atribución para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, idéntica atribución, competencia y facultad se establece en los artículos 55 literal e), 57 literales b) y c), 186 y, 489 del COOTAD, que otorgan atribución tributaria a los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos, quienes podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras. Para el caso en particular del Municipio de Quito, el Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito recoge en el título preliminar la facultad legislativa del Concejo Metropolitano que se expresa a través de ordenanzas, esto en virtud de lo que señalaba el segundo inciso del artículo 228 de la Constitución de 1998, que decía: Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en ejercicio de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

### **3.1.2. Normativa vigente inherente al impuesto de patente en el Municipio del DM de Quito**

A fin de establecer la normativa vigente aplicable al impuesto de patente que se cobra en el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, partiré de lo previsto en el Código Municipal así:

*Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito*, este cuerpo normativo vigente, que está publicado en el Registro Oficial No. 226 de 31 de diciembre de 1997, prevé la capacidad legislativa del Concejo Metropolitano de Quito, expresado a través de ordenanzas, al amparo de lo señalado en el literal b) del artículo 155 de la Constitución Política de la República de 1997, publicado en el Registro Oficial No. 2 de 13 de marzo de 1997, que dice que los concejos municipales tienen la atribución de dictar ordenanzas en uso de su facultad legislativa. Para el caso del Distrito Metropolitano de Quito, esta capacidad se

consagra en la potestad de dictar ordenanzas, mismas que en tratándose de tributos se denominan ordenanzas metropolitanas tributarias.

El Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, que recopila las distintas ordenanzas que regulan la situación jurídica del organismo y de sus administrados en la ciudad capital, en lo atinente al impuesto de patente, ha sufrido varias reformas, contenidas en distintas ordenanzas, mismas que han sido señaladas y analizadas a lo largo de la presente tesis. Es en el Libro Tercero intitulado “De los Tributos Municipales”, y el Capítulo III intitulado “De las Normas sobre el pago del Impuesto de Patentes”, que inicia la regulación de este impuesto, partiendo con el Art. III 33 y siguientes:

Art. III. 33.- Se considera a la patente como el *permiso* municipal obligatorio Para el ejercicio de una actividad económica dentro del Distrito Metropolitano de Quito.

Art. III. 34.- Se considera como hecho generador del impuesto el *ejercicio habitual de una actividad económica, sea ésta comercial, industrial o de servicios*.

Art. III. 35.- El impuesto de patentes es *anual y mensual*.

Art. III. 38.- Existirá un *Registro de Patentes, Catastro*, que se conformará sobre la base de las declaraciones y determinaciones realizadas en el año anterior al cobro del tributo y se ampliará con las declaraciones de los nuevos contribuyentes que se incorporen por declaraciones voluntarias o determinación de parte de la Administración Tributaria.

La información que constará en el catastro por cada sujeto pasivo estará conformada por: Los datos generales del contribuyente; un número de registro; y, la fecha de inicio de las operaciones. Anualmente se completarán los siguientes datos: Monto del capital con que opera la actividad económica del contribuyente; pagos de patente anual; y, pagos de patente mensual.

Art. III. 40.- El impuesto de *patente anual* se determinará de acuerdo a lo previsto en la Ley de Régimen Municipal. En el Suplemento del Registro Oficial No. 331 de 15 de octubre de 1971, se encuentra publicada la referida Ley de Régimen Municipal, misma que en el Art. 383 establecía que la cuantía de los derechos de patente anual, se situaban en el rango de veinte sucres como base mínima a cuatrocientos sucres como base máxima.

Art. III 41.- Para el impuesto de patente mensual, se debe aplicar fórmulas en base al índice de precios al consumidor urbano calculado por el INEN.

Las Ordenanzas inherentes al impuesto de patente en el Distrito Metropolitano de Quito son:

*Ordenanza Metropolitana No. 0135*, sancionada el 17 de diciembre de 2004, sustitutiva del Capítulo III, del Título Primero, del Libro Tercero del Código Municipal, que establece la Normativa para la Aplicación del impuesto de patente Municipal.

*Ordenanza Metropolitana No. 0308*, publicada en la Edición Especial No. 48 de 30 de junio de 2010, que establece el Régimen Administrativo de las Licencias Metropolitanas y, en particular de la Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de Actividades Económicas en el Distrito Metropolitano de Quito.

*Ordenanza Metropolitana No. 0339*, sancionada el 28 de diciembre de 2010, publicada en el Registro Oficial 358 de 8 de enero de 2011, sustitutiva del Capítulo III, del Título I, del Libro Tercero del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

*Ordenanza Metropolitana No. 157*, sancionada el 23 de diciembre de 2011, que regula el impuesto de patentes municipales y metropolitanas y que reforma la Ordenanza Metropolitana No. 339.

*Ordenanza Metropolitana No. 181*, sancionada el 23 de febrero de 2012, con la que se norma el sentido de aplicación del cobro del impuesto de patente municipal que establecía la Ordenanza Metropolitana No. 135.

*Ordenanza Metropolitana No. 0399*, sancionada el 30 de abril de 2013, reformativa de la Ordenanza Metropolitana No. 157, que establece el cronograma de declaración y pago del impuesto de patente para el ejercicio fiscal 2013. Queda claro que la Ordenanza No. 157 reformativa al Código Municipal, en lo atinente a las normas sobre el Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas, constante en el Capítulo III del Título I del Libro III, contempla la obligación de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las personas jurídicas, a presentar y pagar la declaración anual del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, en los mismos plazos y en forma conjunta con el impuesto de patente municipal.

Es importante establecer la relación del LUAE y del RAET con la patente, para lo cual se debe considerar que el impuesto de patente es anual, con un período que va del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, y su pago vencerá en las fechas previstas. En caso de que la actividad económica se inicie luego del primero de enero, el impuesto de patente se devengará y será exigible

desde el momento en que el sujeto pasivo deba obtener su Licencia Metropolitana Única para el ejercicio de Actividades Económicas –LUAE-.

Cabe destacar que para la aplicación del impuesto de patente se entenderá como ejercicio permanente de actividades económicas, el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, sin perjuicio de que el sujeto pasivo deba obtener su LUAE en los casos previstos en el ordenamiento metropolitano. De otra parte, se presume que todo sujeto pasivo inscrito en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria –RAET- ejercer una actividad económica permanente, salvo que demuestre lo contrario.

### **3.2. Sistema de determinación del impuesto de patente municipal.**

Es importante para efecto de comprender los sistemas de determinación, establecer lo que es *base imponible*, para ello diremos que es el quantum sobre el cual se aplicará el tributo, y constituye el eje para llegar a *determinar* de una manera objetiva y real el tributo. Conforme lo señala Fernando Pérez Royo, la Ley General Tributaria española, incorpora una definición de *base imponible*, constituyendo la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

El autor señala que la LGT, contiene los siguientes modos de determinación:

- a) Estimación directa
  - b) Estimación objetiva
  - c) Estimación indirecta
- a) Estimación directa.- Sobre esta, Pérez Royo indica que es utilizada tanto por el contribuyente cuanto por la administración tributaria, ya que la Administración utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros relacionados con la obligación tributaria, siendo por tanto el método más adecuado para medir la base imponible.
- b) Estimación objetiva.- Mediante la aplicación de índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo, se podrá llegar a determinar la base imponible. Esta estimación para Pérez Royo, no contempla el cálculo directo del rendimiento neto real de cada sujeto, es decir ingresos reales menos gastos efectivos, aplicando más bien rendimientos medios, por lo que en lugar de gravar los rendimientos realmente obtenidos por cada sujeto, lo que grava es el rendimiento medio presunto.



c) Estimación indirecta.- Es un régimen auxiliar de los otros dos sistemas, y se da cuando se registra falta de presentación de declaraciones, o estas son incompletas o inexactas, lo que hace imposible llegar a determinar la base imponible, también se produce cuando no hay colaboración del contribuyente para atender los requerimientos de verificación por parte de la administración, también cuando no se han cumplido deberes formales como es el de llevar una contabilidad y registros contables, o también se da cuando no aparecen los justificativos y documentos de soporte de los registros financieros y / o contables.<sup>239</sup>

La determinación tributaria puede ser directa a través de la declaración, este sistema puede llevar a que se produzca en forma inmediata y a continuación un proceso de liquidación por parte de la administración, como es el caso aduanero, que utiliza la información de la declaración y también la que obre en su poder, pudiendo además el sujeto activo solicitar más información.

Si es con declaración, la determinación tributaria, también puede ser exigida con autoliquidaciones como es el caso del impuesto de patente, y utilizando un formulario previsto por la Administración y autorizado para el efecto, proporciona la información necesaria, que conlleva a calcular el importe de la deuda tributaria, en forma automática.

El sujeto activo no pierde su capacidad de verificación de datos, información y cálculo de la autoliquidación que deviene en el pago, a través entre otras formas de cruce de información.

Puede también darse que el sujeto pasivo ha procedido a emitir su declaración y autoliquidación y repara que estas no son correctas, pudiendo solicitar su anulación y volver a presentar en el caso del impuesto de patente al utilizar el sistema digital, el mecanismo posibilita por una sola vez rectificar la declaración, sin necesidad de que intervenga la Administración en la rectificación de la autoliquidación.

En este proceso de determinación a través de la propia declaración queda lo concerniente al reconocimiento de beneficios tributarios, como excepciones o rebajas, este mecanismo para el caso del tributo que nos ocupa también es autoliquidable por parte del contribuyente a través del sistema, claro previamente se

---

<sup>239</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario Parte General, 18ª. ed. (España, ed. Arazandi, 2008) 188-194.

habrá hecho constar la información que ampara estos beneficios fiscales y si es nueva, estaría sujeta a comprobación.

El artículo 87 del COT dice: “La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.

Conforme lo señala Luis Toscano Soria, nacida la obligación tributaria por haberse producido el hecho generador, antes de su liquidación y pago, se la debe determinar, ya sea por parte del sujeto activo, o por el pasivo, o en forma mixta.

Cuando la determinación es vía declaración, esta tiene el carácter de definitiva y vinculante, de allí la responsabilidad del contribuyente y del contador por la exactitud y veracidad de los datos que ella contenga; quedando a salvo la capacidad de que el declarante corrija o enmiende con una *declaración sustitutiva* cuando implique un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipo o retención y con la condición de que esta se practique antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente por parte de la Administración Tributaria. Mientras que, si la declaración causa impuestos y contiene errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor al debido, el sujeto pasivo presentará el correspondiente reclamo de pago indebido o pago en exceso.

Para el caso del proceso de determinación de impuestos municipales, se nota una incidencia fuerte de la Administración Tributaria Municipal, será entonces la Dirección Financiera Tributaria, la encargada de determinar los valores a pagar en mérito de la información que conste en el catastro respectivo y la que proporcione directamente el contribuyente.<sup>240</sup>

Es obligación de los sujetos pasivos, cumplir con una serie de deberes formales, así lo establece el artículo 96 del COT, entre ellos presentar las declaraciones que correspondan, así como otros que coadyuven para el debido desarrollo de la facultad determinadora, así por ejemplo: Inscribirse en los registros respectivos, que para el caso de patente, sería justamente constar en un catastro de personas que realizan una actividad económica dentro de la jurisdicción cantonal, llevar libros y registros contables y claro está cumplir con las declaraciones impositivas.

---

<sup>240</sup> Luis Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, 2da. Edición (Quito, Correo Legal, 2013) 159, 167, 168.

El vocablo *determinar*, conforme el Diccionario de la Real Academia Española significa “fijar los términos de una cosa”.<sup>241</sup> Partiendo de aquello, Doricela Mabarak Cerecedo, señala que: “determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar: 1) Que la obligación ha nacido y, 2) que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento”.<sup>242</sup>

Son los propios gobernados los que tienen que cumplir con todos los aspectos relacionados con la preparación, determinación, liquidación y pago o cumplimiento de las obligaciones, reservándose las autoridades fiscales el ejercicio de verificar el grado de cumplimiento de estas obligaciones, a través de actos de control y revisión. Estos actos de fiscalización, verifican la inscripción en los registros y padrones fiscales, la revisión de la contabilidad, la expedición de comprobantes, la presentación de declaraciones y el pago que deviene del importe de las contribuciones determinadas y liquidadas por ellos mismos.<sup>243</sup>

La determinación tributaria es el ejercicio de potestad tributaria, que puede ser ejercida por el Estado a través de las administraciones tributarias sobre situaciones o hechos que revelen capacidad contributiva, que para el caso de la patente es la realización de actividades económicas que generan ingresos o riqueza.

Conforme lo establece el COT, la obligación tributaria implica que se den una serie de presupuestos establecidos en la ley para su nacimiento, y para cada caso en particular la administración tributaria está en capacidad de realizar una comprobación de ella, a través de procesos de determinación, que involucran la complementación o enmienda de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos ya sea por parte de los propios sujetos pasivos o ya sea por parte de la administración, la que incluso puede imponer sanciones, por incumplimiento de deberes formales, como es el de declaración de impuestos.

El artículo 88 del COT, señala los siguientes sistemas de determinación tributaria a saber:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la Administración, y,

---

<sup>241</sup> Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española, Real Academia Española, 2da. ed, (Madrid, REPASA, 1958)

<sup>242</sup> Doricela Mabarak Cerecedo, *Derecho Financiero Público*, (México, Mc Graw-Hill, 1995)152, 153.

<sup>243</sup> Doricela Mabarak Cerecedo, *ibíd.*, 169.

### 3. De modo mixto.

Para el caso de la Determinación por parte del sujeto activo, esta puede ser Directa o Presuntiva.

La determinación por parte del sujeto pasivo, se efectuará mediante la correspondiente declaración, así lo señala el artículo 89 del COT.

Por lo referido en la norma, el sujeto pasivo debe efectuar la liquidación correspondiente del impuesto, presentarla en los formatos y medios de declaración establecidos, en línea y por la página [www.quito.gob.ec](http://www.quito.gob.ec), y proceder al pago en los puntos de recaudación autorizados, a través del sistema financiero y dentro de los plazos establecidos en la ley.

La declaración que debe contener datos exactos y verdaderos tiene los siguientes efectos: *vinculante* es decir que el sujeto pasivo se hace responsable del contenido de la declaración y *definitiva*, es decir que sólo podrá rectificar errores de hecho, o de cálculo dentro del año siguiente a la declaración.

En caso de existir errores, inexactitud u omisiones que altere una información veraz y respaldada da lugar al establecimiento de responsabilidades de tipo fiscal, a las que se llega a través de procesos de determinación.

Felipe Iturralde señala a la determinación “como un acto del administrado por el que aporta a la Administración los datos necesarios para determinar la existencia de la obligación y su cuantía”.<sup>244</sup> Más adelante añade que:

Para el contribuyente la declaración es la máxima garantía de que el tributo se liquida conforme a derecho, [...] ya que mediante ella el sujeto pasivo podrá hacer llegar a la Administración una serie de aspectos, de datos, que, desconocidos previamente por ella, puedan tener una intervención decisiva en la obligación tributaria. De ahí que la declaración se erija en institución básica de los sistemas liquidatorios respetuosos del principio de capacidad contributiva.<sup>245</sup>

A la administración tributaria le asisten varias competencias o facultades así: la determinadora, recaudadora, resolutiva, reglamentaria y sancionadora.

EL COOTAD en su artículo 340 señala como deberes y atribuciones de la Administración Tributaria, a la facultad sancionadora y al ejercicio de la acción

---

<sup>244</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 68.

<sup>245</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 69.

coactiva, así como también, la *gestión tributaria*, a través de la cual se desarrolla las facultades de determinación y recaudación de tributos, resuelve reclamos que derivan de esta gestión, puede disponer el archivo de un acto de determinación tributaria, da de baja títulos de crédito, extendiéndose su capacidad en imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias. En relación a la recaudación esta es una competencia encargada al Tesorero Municipal.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo señalan que: “ante algún reclamo que se presente de parte de los contribuyentes del impuesto de patente, la administración tributaria – en ejercicio de la facultad revisora que posee – también debe proceder con la inspección in situ y con la adopción de mecanismos que conduzcan a la fidedigna determinación de la base imponible”.<sup>246</sup>

Los referidos autores indican también que:

Cada municipalidad o distrito metropolitano en la práctica regula mediante ordenanza el tipo de determinación que lleva adelante y los plazos para el pago del impuesto. Habrá casos en los cuales la determinación del tributo estará a cargo del sujeto pasivo contribuyente (impuesto declarativo), otros en los que determinará la obligación el propio sujeto activo y, unos tantos otros, en los que la determinación se realizará de forma mixta.<sup>247</sup>

Lo señalado, es llevar a la actuación de la administración a cerciorarse de sus actuaciones, con la verificación de hechos y documentos, esto aporta al desarrollo de una cultura tributaria, así como a confianza y seguridad jurídica.

La Ordenanza Metropolitana No. 157, establece que la forma de determinación del impuesto de patente, será de carácter declarativo para las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Esta declaración corresponde al ejercicio impositivo respectivo en el cual se desarrolló la actividad económica, y lo tiene que realizar dentro de los plazos para declarar y pagar, así: para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en mayo y para las personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad en junio.

Otra de las formas de determinación es por parte del Sujeto Activo, la administración establece mediante un proceso verificador, la existencia y cuantía de

---

<sup>246</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 165.

<sup>247</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *ibíd.*, 169.

la obligación tributaria, así como también rectifica las determinaciones y liquidaciones hechas por el sujeto pasivo a través de sus declaraciones. Estos procesos son complejos y utilizan mecanismos tales como cruce de información, documentos solicitados a los propios contribuyentes, declaraciones entre otros.

Dependiendo de los instrumentos y mecanismos adoptados, la determinación puede ser directa, presuntiva y mixta, estas se caracterizan fundamentalmente por lo siguiente:

La *Determinación Directa*, se basa en la propia declaración del sujeto pasivo, así como lo que sustenta a esta como son registros contables, balances o simplemente registros de ingresos y egresos para los contribuyentes que no tienen la obligación de llevar contabilidad.

La *Determinación Mixta*, está prevista en el artículo 93 del COT que dice: Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.

La *Determinación Presuntiva*, sobre esta forma de determinación, Felipe Iturralde dice:

Fonrouge la llama determinación sobre base presunta y considera que se presenta si la autoridad administrativa no ha podido obtener los datos necesarios para la determinación cierta, frente a lo cual tiene que actuar en base a presunciones o indicios. Opera exclusivamente si la Administración no puede determinar en forma directa.<sup>248</sup>

El artículo 92 del COT, señala que la determinación presuntiva, tiene lugar por la falta de determinación por parte del sujeto pasivo, ya sea la ausencia de declaración y/o la falta de determinación directa por parte del sujeto activo, y la actuación de la administración tributaria se basará en hechos, indicios, circunstancias y otros con los que se procura establecer la existencia de la obligación tributaria, por haberse configurado el hecho generador, el sujeto pasivo y la cuantía del tributo.

La determinación parte de la emisión de un *acto de determinación*, propio de la administración, este acto unilateral lo expide la Autoridad competente en el

---

<sup>248</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 72.

ejercicio de sus funciones, para el caso de los municipios es el Director Tributario Municipal.

Este acto de determinación, debe contener requisitos fundamentales así:

- Lugar, fecha y número;
- Nombre del sujeto pasivo;
- Período fiscal;
- Cuantía;
- Objeto o descripción de la obligación pendiente de pago; y,
- Firma del funcionario competente.

A fin de que tenga plena validez este proceso de determinación, se lo debe notificar, guardando para ello las formalidades previstas en el COT, ya que este es un deber sustancial de la Administración, así lo prevé el artículo 103 numeral 6 del COT que dice: “Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella”.

La determinación tributaria es el acto que precede a la emisión del título de crédito.

El impuesto de patente prevé como forma de determinación la declaración por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por lo que estaríamos frente a una forma de determinación directa por parte del sujeto pasivo. Sin embargo procede también la determinación por parte del sujeto activo a través de la aplicación del registro o catastro de contribuyentes de patentes, basada o conformada de la información del sujeto obligado o de la actividad económica.

El registro y en base al cual se conforma el catastro de patente se sustenta en información general del contribuyente como: nombre, titular o representante legal de la persona jurídica, razón social, RUC, domicilio, actividad económica.

Los obligados tributarios deben cumplir con deberes formales, efectuar las declaraciones en los plazos determinados y mantener la información actualizada.

La facultad determinadora, control, fiscalización de que goza la administración tributaria, le permite proceder a inspeccionar la actividad y el establecimiento in situ, revisar registros contables y otros a fin de establecer la correcta base imponible.

Resumen de diferencias y determinaciones efectuadas, años 2010 y 2011 del impuesto de patente

**Tabla 10.**

**Resumen de diferencias y determinaciones efectuadas, años 2010 y 2011**

Año	Valor Determinado	Valor Recaudado	Valor en Facilidades de Pago	Valor Pendiente de Pago
2010	\$ 1.156.457,83	\$ 956.070,92	\$ 3.556,26	\$ 196.830,65
2011	\$ 2.436.396,81	\$ 920.317,64	\$ 60.108,34	\$ 1.455.970,82

Fuente: Informe en oficio 2968 del 7 de diciembre del 2012 Elaborado por: Jefe de Gestión Tributaria del DM de Quito.

Actas de Determinación Tributaria

**Tabla 11**

**Por actas de determinación tributaria años 2011 y 2012**

Año	Valor Determinado	Valor Recaudado	Valor en Facilidades de Pago	Valor Pendiente de Pago
2011	\$ 229.407,33	\$ 39.317,50	\$ 1.022,23	189.067,60
2012	\$ 354.319,28	\$ 40.154,59	\$ 314.164,69	\$ 0,00

Fuente: Informe en oficio 2968 del 7 de diciembre del 2012 Elaborado por: Jefe de Gestión Tributaria del DM de Quito.

### **3.3. La caducidad de la facultad determinadora**

La caducidad al igual que la prescripción en materia tributaria, es una forma de extinguir determinados derechos o facultades, el autor Fernando Pérez Royo, se refiere a varios momentos o circunstancias de la caducidad así: *Declaración de caducidad en perjuicio del obligado tributario*, que se da en los procedimientos iniciados por el sujeto pasivo, para luego producirse una inacción imputable a este. En estos casos la administración le prevendrá que, transcurridos tres meses de paralización podrá ser declarada la caducidad y se archivará el trámite, con la salvedad de que no se podrá acordar la caducidad cuando la inactividad sea sobre el cumplimiento de trámites, mismos que no sean indispensables para dictar resolución.



*Caducidad en perjuicio de la administración*, se produce en los procedimientos iniciados por la administración y que pueden arrojar efectos desfavorables o de gravamen, caso de las liquidaciones o de sanciones, de tal suerte que transcurrido el máximo plazo para resolver sin que se haya llegado a producir tal resolución, se deberá determinar que ha fenecido el procedimiento por caducidad, salvo que los procedimientos tributarios cuenten con una norma expresa, sino como se ha señalado los procedimientos susceptibles de producir efectos de gravamen terminan por caducidad al superarse el plazo para resolver.

Efectos de la determinación por caducidad, un primer efecto es que no se considerará interrupción de esta, si el procedimiento caduca por falta de resolución dentro del plazo previsto por la ley; un segundo efecto es que se considerarán pagos espontáneos si se los hace con posterioridad a un requerimiento de pago de la Administración, de llegarse a dar la caducidad por falta de resolución dentro del plazo que ella tiene para resolver; y, un tercer efecto tiene relación al devengo de intereses, ya que dejarán de devengarse intereses demora a partir del momento en que se superó el plazo que tenía la Administración para resolver.<sup>249</sup>

El artículo 72 del COT, prevé que la determinación y la recaudación forman la gestión tributaria, que agrupa un conjunto de actuaciones y procedimientos para hacer efectiva la prestación y cumplimiento de obligaciones tributarias, así como la resolución de las reclamaciones que contra los procesos de determinación y recaudación se presenten.

El Art. 117 de la Ley de Gestión Tributaria española dice:

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:
  - a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos de trascendencia tributaria.
  - b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
  - c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
  - d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

---

<sup>249</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 235-237.

- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
  - f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
  - g) La realización de actuaciones de comprobación de valores
  - h) La realización de actuaciones de comprobación limitada
  - i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
  - j) La emisión de certificaciones tributarias.
  - k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
  - l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
  - m) La información y asistencia tributaria.
  - n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y de recaudación.
2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

Luis Toscano Soria, señala que: “bajo los principios doctrinarios y constitucionales de seguridad jurídica, el ejercicio de la facultad determinadora no puede mantenerse indefinido en el tiempo”.<sup>250</sup>

El COT, en su artículo 94 señala que:

Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubiere declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

---

<sup>250</sup> Luis Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, 43.

Hay que señalar que el artículo 95 del COT, establece que los plazos de caducidad se interrumpen con la notificación legal de la Orden de Verificación, sin embargo si los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días contados desde su notificación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días, se entenderá que dicha Orden no produce efecto legal alguno, sin embargo la Administración Tributaria, podrá dictar una nueva orden de determinación, siempre que se encuentre pendiente el plazo de caducidad.

No hay que confundir caducidad con prescripción, esta última en materia tributaria es una forma de extinguir la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así mismo por el paso del tiempo, institución que está regulada desde los artículos 55 y siguientes del COT.

Por lo tanto, por efecto de la prescripción, se extingue el derecho de la Administración de perseguir el pago de obligaciones, mientras que por la caducidad se extingue el derecho de la Administración de determinar la obligación tributaria.

Felipe Iturralde al referirse a la caducidad y a la prescripción dice:

Debe establecerse una diferencia de orden sustancial, entre la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria o exigir la declaración del contribuyente o responsable, a cuyo efecto hablamos de caducidad por el transcurso del tiempo; y el derecho a cobrar un tributo ya determinado, que puede extinguirse por prescripción.<sup>251</sup>

A fin de conocer el momento en que corren los plazos, es preciso referirse al período de pago y a la exigibilidad; el COT señala en el artículo 19 sobre la exigibilidad de los tributos lo siguiente:

La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

- 1ª. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,
- 2ª. Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

---

<sup>251</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 57.

El período del impuesto de patente es anual, de manera que su exigibilidad tiene una fecha cual es el mes que corresponda, mayo para las personas naturales y junio para las personas jurídicas y las naturales obligadas a llevar contabilidad; el día de vencimiento es de acuerdo al día del mes que corresponda según el décimo dígito de la cédula de ciudadanía o RUC, diferenciándose del dígito para declarar las obligaciones fiscales, las que administra el SRI, que es el nueve.

La determinación también obedece a plazos para ejercerla, ya que se deberá observar lo previsto en el artículo 94 del C T, referente a la caducidad.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo dicen:

Al retomar el tema de la caducidad cabe señalar que la falta de previsión legal sobre el plazo en el que esta opere para el ejercicio de la facultad determinada en los casos de determinación de la obligación tributaria a cargo del sujeto activo o mediante el sistema de determinación mixto, genera en la práctica dificultades especialmente negativas para el obligado tributario [más adelante señalan los autores, dos situaciones fácticas así:]

La primera, que la Administración tributaria determine retroactivamente la obligación por los años que corresponda según los plazos de prescripción de la acción de cobro, los mismos que se encuentran establecidos en el Art. 55 del COT, con lo cual se fija un límite en dicha aplicación retroactiva.

La segunda situación, que la Administración Tributaria determine la obligación desde el año en el que se ponga de manifiesto el ejercicio de la facultad determinadora, siendo inmediatamente exigible para ese año, esto es, a partir de la notificación de la determinación, en tanto que para los siguientes años deberá observarse el período de causación que a cada tributo corresponda, para así colegir la exigibilidad en cada uno de ellos. En este escenario, los intereses de mora tributaria se sumarían a la obligación principal, cuando se constate la exigibilidad de la misma.<sup>252</sup> (Lo añadido entre corchetes es mío).

En relación a los intereses que se deben liquidar, si la obligación tributaria no se satisface dentro del tiempo señalado en la ley, causa a favor del sujeto activo, sin necesidad de resolución administrativa alguna previa, un interés anual de mora, equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador. Este interés se calculará entonces con las tasas de interés

---

<sup>252</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 39.

aplicables a cada período trimestral, por cada mes de retraso, debiéndose liquidar la fracción de mes como mes completo, así lo manda el artículo 21 del COT.

### **3.4. Seguridad jurídica y discrecionalidad en el proceso de determinación**

La determinación Presuntiva, está regulada por el artículo 92 del COT que dice:

Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración de hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

Fernando Pérez Royo determina que la liquidación es un acto de manifestación de voluntad expresa de la Administración, destinada a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y caracterizado el acto de liquidación como la determinación del importe de la deuda o de la cantidad a devolver o a compensar.<sup>253</sup>

El proceso de determinación también conlleva la notificación con el acto de liquidación, y para ello esta debe contener los siguientes datos: la identificación del obligado tributario, la cuantía, los hechos y los fundamentos de derecho expresados en forma expresa o implícita, el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

La comprobación conforme lo señala Pérez Royo, que realiza la Administración viene a ser la actividad de determinar la situación tributaria de un sujeto, a través de analizar elementos de hecho, la correcta aplicación de las normas jurídicas y si este ha cumplido debidamente con sus obligaciones impositivas.<sup>254</sup>

Conforme lo determina Valdés Costa:

---

<sup>253</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 239.

<sup>254</sup> Fernando Pérez Royo, *ibíd.*, 244.

Las facultades del órgano administrativo acreedor del tributo en materia de control, determinación de la deuda y derecho a exigir el pago, están regulados por la ley. Si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano independiente del sujeto activo, es decir, por un órgano al cual la Constitución le otorga funciones jurisdiccionales y no administrativas. *Nadie puede ser juez de su propia causa.*<sup>255</sup>

En tratándose de los impuestos, cada individuo, por mérito de una situación, está obligado a satisfacer un valor, mismo que debe ser cierto y determinado, más no arbitrario, al respecto Mauricio Plazas vega dice: “El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”.<sup>256</sup>

La Notificación, conforme lo determina Felipe Iturralde, “Para que una decisión de la Administración, contenida en un acto administrativo tenga vida jurídica, debe ser debidamente notificada al contribuyente o responsable. El acto no notificado no tiene eficacia para quienes lo desconocen”.<sup>257</sup>

Es por ello que los actos de la administración tributaria son reglados, es decir están sujetos a normas legales y reglamentarias preexistentes.

Los procesos de determinación son impugnables, al respecto César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, señalan lo siguiente: Hasta no hace mucho tiempo el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito determinaba el impuesto de patente municipal con emisiones de títulos de crédito por esta obligación, al primero de enero de cada año y de manera presuntiva, tanto para personas jurídicas como para personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad, más adelante sobre este punto de vista dicen que especialmente para las personas jurídicas y las naturales obligadas a llevar contabilidad les era perjudicial, ya que la deficiente información que reposaba en los archivos municipales, muchas de las emisiones no correspondían a la realidad económica de cada contribuyente, lo que a su vez generaba un volumen muy alto de reclamos administrativos por la impugnación

---

<sup>255</sup> Ramón Valdés Costa, *ibíd.*, 316.

<sup>256</sup> Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el Valor Agregado*, 56.

<sup>257</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 62.

de tales determinaciones, cuestión que para la administración tributaria representa también un notorio desgaste.<sup>258</sup>

Existe una evidente discrecionalidad para regular ciertos aspectos del impuesto de patente, los municipios se ven obligados a expedir ordenanzas a fin de regular temas como:

Asuntos como: actividades profesionales de personas naturales con relación de dependencia laboral o en libre ejercicio; la distribución del patrimonio para determinar la base imponible en el caso del ejercicio de actividad económica en más de un cantón o distrito metropolitano; el ejercicio de varias actividades económicas en un mismo local; el ejercicio de actividades de la economía informal; la regulación de figuras como el fideicomiso mercantil, fondos de inversión, etc.<sup>259</sup>

La *Determinación Presuntiva*, basada en presunciones, hechos, indicios y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo, opera siempre y cuando no puede determinarse de forma Directa, así lo dispone el artículo 92 del COT.

Felipe Iturralde dice: “Fundamentalmente se trata de garantizar que el sujeto pasivo rebelde cumpla con sus obligaciones, de modo que el interés fiscal de la comunidad no quede burlado o vulnerado. En estos casos la Administración puede actuar sobre información anterior con que cuente, o aún en base a información referencial para determinar la obligación tributaria”.<sup>260</sup>

Parámetros sobre Determinación Presuntiva los encontramos en el artículo 25 de la LORTI que se refiere a la determinación presuntiva por coeficientes, aplicable para el impuesto a la renta, cuando no es posible efectuar la determinación en forma directa; estos parámetros por analogía, son aplicables para otros tributos como para el 1.5 por mil sobre los activos totales o en el caso del impuesto de patente.

La institución de la caducidad ofrece el principio de seguridad jurídica, ya que con ella no hay excesos por parte de la administración tributaria y los sujetos pasivos saben a qué situación atenerse.

---

<sup>258</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 169.

<sup>259</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 170.

<sup>260</sup> Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 72.

Se da una inconsistencia en las disposiciones legales que regulan el impuesto de patente, por una parte el artículo 547 establece cinco tipos de actividades generadoras del tributo así: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, el artículo 548 del COOTAD, al determinar la base imponible indica que para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá para estos efectos cada municipalidad, dejando de lado como apreciamos a las actividades inmobiliarias y profesionales.

La discrecionalidad en la aplicación de este tributo, se ve también reflejada en que cada concejo municipal puede fijar vía ordenanza la tarifa del impuesto, entre un mínimo y un máximo señalado en la Ley, que va de 10 dólares la mínima hasta 25.000 dólares la máxima.

### **3.5. Sugerencias para mejorar y optimizar la gestión tributaria**

A fin de determinar la evolución del impuesto de patente en el DMQ, a continuación incorporo los siguientes cuadros estadísticos:

- a) Registro de Inscripciones de Patente desde el año 2002 hasta el año 2014, desglosado de la siguiente manera: año; número de catastrados; nuevos registrados obligados a llevar contabilidad; y, total de nuevas inscripciones, dato obtenido de Dirección Financiera Tributaria DM Quito:

**Tabla 12**

**Registro de inscripción de patente, desde el 2002 hasta 2014**



	AÑO	MES	CATASTRADOS	NUEVOS REGISTRADOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD	NUEVOS REGISTRADOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD	TOTAL NUEVAS INSCRIPCIONES
ADMINISTRACIÓN ANTERIOR, 8 AÑOS	2002	DICIEMBRE	71301	2154	4572	6726
	2003	DICIEMBRE	77582	2223	3981	6204
	2004	DICIEMBRE	84148	2096	4428	6524
	2005	DICIEMBRE	89961	2256	3546	5802
	2006	DICIEMBRE	97983	2616	5265	7881
	2007	DICIEMBRE	120934	3365	5593	8958
	2008	DICIEMBRE	128834	3343	8346	11689
	2009	DICIEMBRE	137011	3288	8683	11971
				<b>21341</b>	<b>44414</b>	<b>65755</b>
ADMINISTRACIÓN ACTUAL, 3 AÑOS 5 MESES	2010	DICIEMBRE	146090	4011	9526	13537
	2011	DICIEMBRE	178125	5198	31482	36680
	2012	DICIEMBRE	245931	7004	66693	73697
	2013	ENERO	247362	625	2847	3452
	2013	FEBRERO	250067	472	2386	2858
	2013	MARZO	253245	790	5161	5951
	2013	ABRIL	244299	196	2515	2711
	2013	MAYO	248247	308	3445	3753
	2013	JUNIO	251646	331	3068	3399
	2013	JULIO	255757	385	3726	4111
	2013	AGOSTO	259404	318	3329	3647
	2013	SEPTIEMBRE	257392	3307	315	3622
	2013	OCTUBRE	260133	2469	272	2741
	2013	NOVIEMBRE	262878	2052	240	2292
	2013	DICIEMBRE	265195	1124	141	1265
	2014	ENERO	266469	2381	234	2615
	2014	FEBRERO	269095	3093	215	3308
	2014	MARZO	272407	262	30	292
	2014	ABRIL	276919	1733	336	2069
	2014	MAYO	271815	1330	229	1559
	2014	JUNIO	273176	1146	294	1440
	2014	JULIO	274325	1361	322	1683
	2014	AGOSTO	275631	1343	172	1515
	2014	SEPTIEMBRE	276809	1330	180	1510
	2014	OCTUBRE	278099	1431	153	1584
	2014	NOVIEMBRE	279380	1561	174	1735
	2014	DICIEMBRE	279938	877	142	1019
	<b>TOTAL 2014</b>			<b>17848</b>	<b>2481</b>	<b>20329</b>

Fuente: Dirección Financiera Tributaria DM Quito

- b) Recaudación desde los años 2009 al 2014 y por impuestos, así: a la Venta de Predios; a los Predios Urbanos; a los Predios Rústicos; a los Vehículos Motorizados; al impuesto de Alcabalas; a los Activos Totales; a los Espectáculos Públicos; a las Patentes Comerciales. Dato obtenido de las cédulas de presupuesto – ejecutado de los años: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, y 2014.

**Tabla 13**  
**Recaudación varios impuestos años 2009 a 2014**

IMPUESTO / AÑO	RECAUDACIÓN 2009	RECAUDACIÓN 2010	RECAUDACIÓN 2011	RECAUDACIÓN 2012	RECAUDACIÓN 2013	RECAUDACIÓN 2014
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
A la venta de predios	4.355.961,95	6.406.977,00	7.419.194,64	16.828.280,95	18.586.641,41	25.067.053,43
A los predios Urbanos	12.416.352,77	15.544.720,70	16.564.773,17	35.443.286,00	42.193.198,40	40.020.180,27
A los predios Rústicos	425.188,08	685.424,92	703.444,99	2.825.958,25	2.665.324,15	1.753.758,56
A los Vehículos Motorizados	4.335.120,00	5.574.685,00	6.283.456,50	6.634.268,63	7.081.640,15	7.622.975,00
De Alcabalas	13.022.047,11	12.688.946,55	12.097.583,52	18.608.891,00	21.569.962,69	25.831.942,98
A los Activos Totales	9.048.499,73	14.891.601,09	18.736.752,94	17.471.624,62	22.441.543,52	24.935.481,45
A los Espectáculos Públicos	2.324.602,59	2.623.619,96	3.586.065,07	3.868.533,18	3.413.950,92	2.949.110,77
Patentes Comerciales	17.046.248,41	16.950.249,91	25.540.452,51	29.124.074,12	33.707.502,18	35.693.327,51
<b>TOTAL</b>	<b>62.974.020,64</b>	<b>75.366.225,13</b>	<b>90.931.723,34</b>	<b>130.804.916,75</b>	<b>151.659.763,42</b>	<b>163.873.829,97</b>

Fuente: Cédulas de presupuesto – ejecutado de los años: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, y 2014

- c) Detalle de ingresos por impuestos años 2013 y 2014. La patente representó el 21% en el año 2014 y el impuesto predial el 29%

**Tabla 14**  
**Ingresos por impuestos municipales DM Quito, años 2013 y 2014**

DETALLE INGRESOS	2013	PARTRICIPACIÓN 2013	2014	PARTICIPACIÓN 2014
IMPUESTOS	151,659,763	100%	163,880,000	100%
UTILIDAD EN VENTA DE PREDIOS	18,586,641	12%	21,000,000	13%
PREDIOS URBANOS	42,193,198	28%	44,700,000	27%
PREDIOS RURALES	2,665,324	2%	2,500,000	2%
VEHÍCULOS	7,081,640	5%	7,500,000	5%
ALCABALAS	21,569,963	14%	24,850,000	15%
A LOS ACTIVOS TOTALES	22,441,544	15%	25,330,000	15%
ESPECTACULOS PÚBLICOS	3,413,951	2%	3,000,000	2%
PATENTES	33,707,502	22%	35,000,000	21%

Fuente: Dirección Metropolitana Tributaria, Jefatura de Gestión Tributaria

A fin de establecer sugerencias inherentes al impuesto, parto con la premisa que la actividad económica es algo intrínseco del ser humano, y su evolución ha ido de la mano con esta, como muestra diré:

La Ordenanza 3080 de 17 de noviembre de 1994, disponía que *un contribuyente debía justificar su estado de inactividad* y pagar una patente anual de 150.000 sucres, equivalente hoy a seis dólares, esta fue reformada por la Ordenanza 045 de 29 de diciembre de 2000, que establece el pago de la patente anual de 4 dólares, cuando se justifica el estado de inactividad.

En relación a las *actividades profesionales*, la Ordenanza 339 de 27 de diciembre de 2010, incluye como sujetos pasivos del impuesto a las actividades profesionales realizadas por personas naturales en libre ejercicio y que desarrollan su profesión sin relación de dependencia.

Si se producen *actividades económicas en más de un cantón*, la Ordenanza 157 prevé que cuando la actividad económica se despliega en más de una jurisdicción cantonal, la determinación de la base imponible se establece por los ingresos obtenidos.

Si hay *varios sujetos en un mismo establecimiento*, la Ordenanza 339 establece que cada uno pagará el impuesto de Patente, sin perjuicio de la obligación de obtener la LUAE.

*LUAE*, es el régimen administrativo de las Licencias Metropolitanas y está regulada por la Ordenanza 308 de 16 de abril de 2010.

*En el año de 2013*, la Ordenanza 398 de 30 de abril de 2013, estableció que los administrados debían cancelar las tasas o prestaciones económicas vinculadas con el ejercicio de las actividades económicas, previo la renovación automática de la LUAE, desde el 1 de enero hasta el 30 de agosto del 2013.

*Los trabajadores autónomos* deben liquidar el impuesto de patente por el valor mínimo establecido para el ejercicio de una actividad comercial o de servicio, conforme lo prevé la Ordenanza 280 de 7 de septiembre de 2012.

Como vemos hay ordenanzas dispersas, emanadas para solucionar situaciones que se presentan como problemas por el incremento de casos producto del crecimiento del número de sujetos pasivos. Esta emisión indiscriminada de regulaciones en distintas ordenanzas, tiene una consecuencia su inobservancia, por lo que se sugiere se desarrolle una campaña de información y publicidad de sus textos.

Se debe mejorar la atención en los balcones de servicio de las Administraciones Zonales: Centro, Norte, Sur, Quitumbe, La Delicia, Valle de los Chillos, Calderón, Tumbaco y Gerencia de la Mariscal.

El trámite para registrarse por primera vez, debe ser amigable, para las personas naturales se requiere llenar el formulario de inscripción que puede ser descargada desde la página WEB del municipio del DMQ. [www.quito.gob.ec](http://www.quito.gob.ec), u obtenida en los balcones de servicio, y adjuntar copias de la cédula de ciudadanía o pasaporte, papeleta de votación, RUC, carnet del CONADIS. Para las sociedades bajo el control de las Superintendencias de Bancos y de Compañías, se requiere el formulario de inscripción, copias de escritura de constitución, resolución de la Superintendencia, cédula de ciudadanía y papeleta de votación y nombramiento del representante legal. Para las sociedades civiles los mismos requisitos anteriores, pero en lugar de la resolución de la Superintendencia una copia de la sentencia del Juez de lo Civil.

Si ya no se está realizando la actividad económica, es necesario comunicar por escrito en forma inmediata, hasta 30 días posteriores a la finalización de la actividad económica, a la Administración Tributaria y realizar una declaración anticipada del impuesto exclusivamente en el balcón de servicios del centro, ubicado en las calles Chile y Venezuela, situación que se contrapone a la desconcentración administrativa a la que debe propender una Administración moderna municipal, pues todas las oficinas zonales deberían estar en la capacidad de atender toda clase

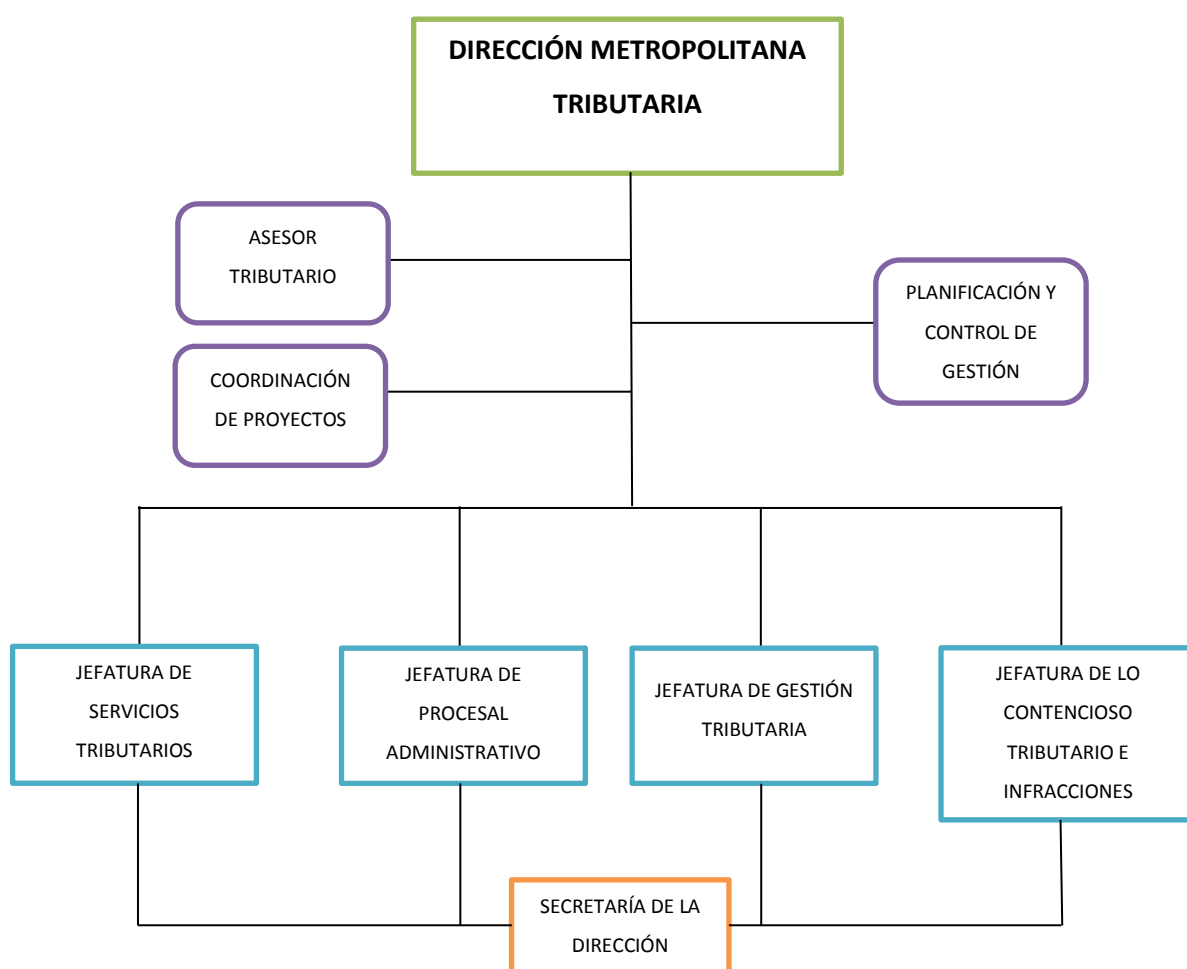
de trámites del administrado, no hacerlo perjudica directamente al ciudadano contribuyente por la falta de servicios administrativos.

La gestión tributaria contempla y abarca el desarrollo de varias facultades así la resolutive, la recaudadora que como bien habíamos señalado es de responsabilidad de la Dirección o Unidad financiera, encargada de la hacienda municipal, por lo que sus funcionarios deben recibir capacitación permanente, no solo para cumplir con eficiencia sus tareas sino para informar y asesorar debidamente al contribuyente que lo solicite, con base a las necesidades de mejoramiento y optimización de gestión, la estructura macro de la Dirección Metropolitana Tributaria, contempla una cabeza con cuatro Jefaturas: de Servicios Tributarios, Procesal Administrativo, Gestión Tributaria, y la contenciosa tributaria e infracciones, con un área de Asesoría, otra de Planificación, otra de Proyectos y una de apoyo administrativo, las Secretaría de la Dirección.

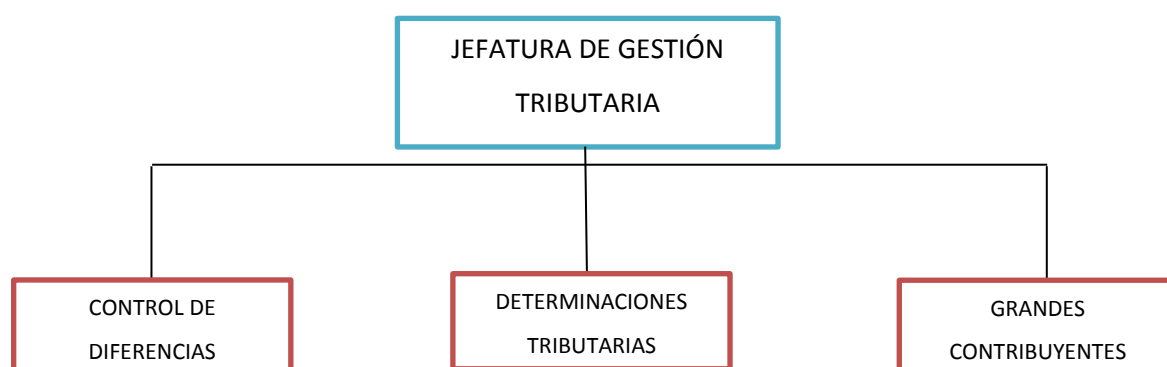
#### Organigrama General de la Dirección Metropolitana Tributaria

**Tabla 15**  
**Estructura Organizacional Dirección Metropolitana de Quito**

### Organigrama General



### **Organigrama Jefatura de Gestión Tributaria**



Fuente: Dirección Metropolitana de Quito, (Resolución No.0076 18 de octubre 2002)

Se considera necesario reformar al COOTAD, a fin de que se tenga una Ley de Régimen Seccional coincidente con normas constitucionales y legales, ejemplo eliminar expresamente el cobro del impuesto al juego, afectado por la consulta popular en el 2011, el simplificar el ordenamiento tributario seccional, a fin de que prevalezcan con tarifas sinceradas y especificaciones técnicas exclusivamente aquellos gravámenes que por su naturaleza deben subsistir, en particular los impuestos directos y progresivos, así como eliminar la posibilidad de crear un abanico de tributos vía ordenanza desordenado, coyuntural y disperso que afecta a la seguridad y estabilidad a la actividad económica local, asegurar que no se produzca doble tributación, ni fijar techos con tarifas confiscatorias.

La Administración Tributaria debe cumplir la gestión tributaria con apego a la norma y a los procedimientos pre establecidos ya que la actividad de ésta es reglada así lo disponen los artículos 9 y 10 del COT, que señalan que la gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, estos actos de gestión constituyen actividad reglada, es decir normada, y por lo tanto son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.

Los principios tributarios establecidos en la Constitución son aplicables a la actuación de la administración de allí que la simplicidad y eficiencia administrativa, deben estar plasmados en sus actuaciones.

Forma parte de la Gestión tributaria, la recaudación, para el caso de los municipios es de responsabilidad del Tesorero Municipal y en tratándose del DMQ, es compartida con el Director Financiero Tributarios.

Las funciones de las autoridades que conforman la Dirección Metropolitana Tributaria están descritas en la Resolución No. 0076 de 18 de octubre de 2002, mismas que para el Director Financiero Tributario, se prevé dos fundamentales:

- Dar de baja, y autorizar o refrendar la emisión de los títulos de crédito para el cobro de los tributos.
- Resolver en primera instancia los reclamos de los contribuyentes.

El municipio de Guayaquil, tiene un procedimiento amigable aceptado por la ciudadanía, que bien puede ser tomado en cuenta por el de Quito, tendiente a registrar por primera vez una actividad económica, así:

- I. Registrarse como usuario en la página WEB del Municipio de Guayaquil; y,
- II. Pago y obtención de la Tasa de Habilitación de Uso de Suelo, con fundamento en la regulación y control del uso del suelo que debe ejercer la municipalidad conforme la atribución prevista en el artículo 57 literal x) del COOTAD, este documento indicará inicialmente si la actividad solicitada es permisible y las condiciones con las cuales deberá cumplir el local, la solicitud debe verificar el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Registrar el establecimiento en el SRI (obtener RUC)
- Uso de suelo No Negativo para la Actividad Económica
- Certificado del Cuerpo de Bomberos
- La Patente Municipal
- Acreditar ser propietario del local o presentar un contrato de arrendamiento o cesión de espacio.

Adicionalmente se establecen requisitos especiales dependiendo de la actividad económica que se realice así:

- Certificado de la Dirección Municipal de Medio Ambiente, para actividades que generen gran impacto ambiental. Ejemplos: metalmecánicas, discotecas.
- Certificado de Operador de Servicio Postal, para agencias de entrega de correspondencia.
- Certificado de Trampa de Grasa de Interagua, para locales destinados a restaurantes, bares, lubricadoras, entre otras.
- Certificado del Ministerio de Educación, para planteles educativos
- Pago de Tasa de Turismo, para locales en los que se realicen actividades turísticas.

El Municipio de Guayaquil, cuenta con ventanillas de información y trípticos explicativos de la información señalada, inclusive con las direcciones claras de los sitios en los cuales se deben obtener los citados certificados.

Completada la documentación, el administrado procederá a ingresarlo a la municipalidad para su verificación y emisión de la Orden de Pago, efectuado éste a través de las Cajas de Recaudación de la Dirección Financiera, se obtendrá la Tasa de Habilitación de Uso de Suelo.

En caso de desarrollar una actividad económica que no necesariamente requiera de un establecimiento, como es el caso del ejercicio profesional, se debe obtener una Resolución de la Dirección de Uso de Espacio y Vía Pública de Tasa de Habilitación que califique al administrado como *no sujeto pasivo*.



Está claro que primero se registra y paga Patente, para luego pagar la Tasa de Habilitación de Uso de Suelo, presentando para ello el RUC y el informe del Cuerpo de Bomberos.

De otra parte, el Municipio de Guayaquil ha incorporado una forma de hacer más objetiva la presunción del impuesto, cuando al contribuyente exige como referentes del impuesto las declaraciones de impuesto a la renta y de IVA.

En relación al DM de Quito, a continuación señalamos los requisitos exigidos  
Requisitos de inscripción en el RAET, para la patente en D M Quito:

**Tabla 16**  
**REQUISITOS INSCRIPCIÓN – RAET**

<b>REQUISITOS INSCRIPCIÓN – RAET</b>	
<b>PERSONAS NATURALES</b>	<b>PERSONAS JURÍDICAS</b>
Formulario de Inscripción de patente (descargar de: <a href="http://www.quito.gob.ec">www.quito.gob.ec</a> )	Formulario de Inscripción de patente (descargar de: <a href="http://www.quito.gob.ec">www.quito.gob.ec</a> )
Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos.	Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos.
Copia de cédula de identidad y certificado de votación de la última elección del administrado.	Copia de cédula de identidad y certificado de votación de la última elección del representante legal.
Copia del RUC en el caso que posea.	Copia del nombramiento vigente del representante legal.
Correo electrónico personal y número telefónico del contribuyente.	Copia del RUC en el caso que posea.
Copia de licencia de conducir categoría profesional (En el caso de que realice actividades de transporte).	Correo electrónico personal y número telefónico del representante legal.
En caso de discapacidad, copia del carné del CONADIS.	Copia de Escritura de Constitución.
En caso de artesanos, copia de la calificación artesanal vigente.	
<b>En el caso de que el trámite lo realice una tercera persona</b>	
Carta simple de autorización del Contribuyente	
Copia de Cédula de identidad y certificado de votación de la última elección del autorizado	

Fuente: Código Municipal

Un tema necesario de referirse es el atinente a la obtención de la patente y el registro en el RUC, el contratista del Estado, el administrado, el contribuyente grande y pequeño, y el simple ciudadano requieren de seguridad jurídica para su

normal desenvolvimiento, en el ámbito tributario más aún, pues es muy sensible para la economía particular, individual y del propio Estado. La patente ha estado ligado al RUC, y como en el refrán popular no se sabe que es primero *el huevo o la gallina*, en el caso del RUC y la patente no hay claridad de cual es requisito de cual, que debe obtenerse primero, cual habilita al segundo.

El Art. 551 del COOTAD, señala que el Servicio de Rentas Internas, previo a otorgar el Registro Único de Contribuyentes (RUC), exigirá el pago del impuesto de patente municipal.

En el Registro Oficial No. 454 de 23 de mayo de 2011, se publica la Circular No. NAC-DGECCGC11-00008, en el que el SRI, en mérito de lo dispuesto en los artículos 547 y 546 del COOTAD, establece que los sujetos pasivos, están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto, cuando ejerzan actividades económicas, entre ellas las que realiza el comerciante, mismo que de acuerdo con el artículo 2 del Código de Comercio, es la persona natural y jurídica, nacional y extranjera, domiciliada en el Ecuador, que realiza servicios relacionados con actividades comerciales.

Por medio de la Circular No. NAC-DGECCGC11-00011, publicada en el Registro Oficial No.524 de 31 de agosto del 2011, el SRI, señala que en su calidad de administrador del RUC, solicitará a los municipios que, en el plazo de 30 días contados desde la notificación del correspondiente requerimiento, remitan la información de aquellos sujetos pasivos del Impuesto de Patentes Municipales que no han cumplido con el pago del referido impuesto, para la aplicación de las sanciones pertinentes.

Por lo señalado, podemos concluir que el SRI si inscribe actividades en el RUC, sin que se cumpla primero con el requisito de registro y pago de patente, contrario a lo que dispone el referido artículo 551 del COOTAD.

En todo caso, la información que se pueda cruzar entre el SRI con la Administración Tributaria Seccional, será fundamental en los procesos de determinación, de ahí que desde la apertura del RUC, actualización de datos, suspensión definitiva y cancelación, hasta cambio de un régimen general a un régimen especial como el RISE, de un sujeto no obligado a llevar contabilidad a estar obligado y viceversa, así como la categorización de contribuyente especial, entre otra información que se registra con el RUC, debería ser automáticamente ser

trasladada al Municipio, esto permitiría un más acertado accionar en los procesos de determinación y de recaudación.

En la parte final de esta tesis, se ha reflejado que los municipios y el SRI, mantienen una estrecha relación por efecto del impuesto de patente, la obtención del RUC, el cobro anticipado del impuesto a las sociedades, y, el cruce de información, tan necesaria para una mejor actuación de las administraciones tributarias, por lo que considero que debe darse una relación más estrecha entre los entes encargados del control tributario y podría ser a través de la suscripción de convenios de cooperación, hago referencia a uno suscrito el 27 de enero de 2011 entre el SRI representado por quien fuera su Director General el economista Carlos Marx Carrasco y el Administrador General del Municipio DM de Quito, economista Rubén Flores Agreda, este Convenio contempla obligaciones y compromisos de las partes, así como la creación de un Comité Técnico, encargado de “realizar un seguimiento periódico del mismo y evaluar el programa de actividades”, pero adolece de un error no establece mecanismos de control y evaluación del convenio, tampoco un cronograma de reuniones de trabajo ni informes periódicos a las máximas autoridades. De otra parte, con el cambio de autoridades en las dos instituciones es menester se ratifiquen los convenios de cooperación interinstitucional.

Se debe monitorear permanentemente la gestión tributaria, a fin de que se cumplan las proyecciones de emisión tributaria, y no aparezcan los siguientes huecos o brechas de efecto tributario, denominadas así por la Administración Tributaria, producto de la falta de información, poca cultura tributaria y evasión intencional del contribuyente:

*Brecha de inscripción*, cuando los contribuyentes no se registran, y por ende falta de identificación y ubicación.

*Brecha de presentación de declaraciones*, por incumplimiento en la obligación formal de presentar las declaraciones en los formularios respectivos.

*Brecha de pago*, refleja la diferencia que existe entre lo que deben pagar y lo que realmente pagan.

*Brecha de veracidad*, que es la diferencia entre la información económica declarada y su realidad económica objetiva.

A fin de contrarrestar estos huecos, desfases e incumplimientos por parte de los sujetos pasivos, que afecta sensiblemente a la recaudación y ahonda la evasión tributaria, se considera que deben desarrollarse las siguientes medidas:

*Un efectivo censo tributario*, que permita se incorpore con el respectivo registro e inscripción en el catastro respectivo.

*Cruce de información*, con instituciones tales como: SRI, Superintendencias de Bancos y de Compañías, Junta Nacional de Defensa del Artesano, Colegios Profesionales, Banco Central, Ministerio de Finanzas, entre otros.

*Cultura Tributaria*, crear conciencia entre los ciudadanos sobre las obligaciones tributarias, y el pago correcto de impuestos, con cuya recaudación se financiarán obras y servicios a favor de la ciudad.

*Notificación persuasiva*, a través de mecanismos tales como el correo electrónico, teléfono y cartas al domicilio, recordar las obligaciones del contribuyente para con la administración tributaria.

*Registro*, debe mantenerse depurada la información y registro de los contribuyentes, por medios técnicos.

*Control in situ*, corresponde realizar visitas a los establecimientos por parte de fedatarios municipales, a fin de verificar técnicamente el ejercicio de la actividad económica declarada.

*Actualización de la normativa*, debe codificarse en una sola ordenanza toda las disposiciones que se encuentran dispersas sobre patente a partir dela Ordenanza No. 0308 publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 48 de 30 de junio del 2010, Que establece el Régimen Administrativo de la Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de Actividades Económicas en el DM de Quito, en adelante.

## Conclusiones

El numeral 15 del artículo 66 de la Constitución, reconoce y garantiza a las personas, el derecho a desarrollar *actividades económicas*, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental, este derecho de la persona, cada vez más amplio ha sido aprovechado por las administraciones tributarias municipales, para gravar las actividades económicas a fin de que constituyan fuente importante de recursos para financiar sus presupuestos, es por ello que al amparo de lo dispuesto en el artículo 240 de la Carta Fundamental, que determina que los gobiernos descentralizados, entre ellos los distritos metropolitanos, como Quito, tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales, constituyendo los Concejos Municipales y Metropolitanos, los órganos de legislación, conforme lo establecen los artículos 56 y 86 del COOTAD, y en particular en tratándose de tributos, ejerciendo potestad tributaria al amparo de los artículos 264 de la Constitución y 492 del COOTAD, que les faculta a crear tasas y contribuciones especiales o de mejoras, así como reglamentar el cobro de impuestos, fijando inclusive las escalas tarifarias dentro de los límites de base y techo establecidos en la Ley, como en el caso del impuesto de patentes, que tiene su importancia no solo por lo que representa para la hacienda municipal sino por el alto número de contribuyentes, que le permite contar con una valiosa información, muy útil para la planificación de obras, servicios e inclusive urbanística.

El estudio efectuado sobre el impuesto de patente, nos permite concluir en que la Ordenanza Metropolitana No. 0339 de 28 de diciembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No. 358 de 8 de enero de 2011, establece con claridad el hecho generador del impuesto, al señalar que constituye el ejercicio *permanente de actividades* comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales que se desarrollen en el Distrito Metropolitano de Quito, y se determina que se entenderá como ejercicio permanente de actividades económicas el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario. De otra parte, la Ordenanza contempla también un tema antes impreciso, ya que establece lo que se considera como actividades profesionales, y dice que son aquellas realizadas por

personas naturales en libre ejercicio o sin relación de dependencia. Así también establece la obligación de que el sujeto pasivo obtenga la Licencia Metropolitana Única para el ejercicio de Actividades Económicas –LUAE-, así como su inscripción en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria – RAET-.

Los títulos de crédito que fundamentalmente se generan por la falta de presentación de la declaración anual del impuesto de patente, que lo hace la administración por emisión simple o presuntiva, da lugar a reclamos administrativos basados muchas veces en que los títulos de crédito no contemplaban condiciones particulares del contribuyente, como son beneficios, incentivos y exenciones, previstos en el COOTAD, COT, Leyes especiales, como la Ley del Anciano y la Ordenanzas Metropolitanas Nos. 0157 y 0339.

La unidad responsable tributaria del Municipio del DM de Quito, es la Dirección Metropolitana Tributaria, y por tanto es la que emite los títulos de crédito y lo hace través de la técnica de emisión simple, estimada o presuntiva, por la falta de declaración del contribuyente, en razón muchas veces de la escasa cultura tributaria, agravada por la poca información de la administración tributaria, así como por la consideración predominante de evasión fiscal, amparada en el bajo riesgo de ser detectado en su incumplimiento. Este proceso de determinación tributaria, realizado con el control tributario, ha ido mejorando a partir del 2013, ya que se lo hace individualizada por contribuyente, al revisar la información que en forma directa ha suministrado el administrado, complementado con cruce de información general y masivo que se realiza, con lo que se tiene un indicador alto de certeza. El proceso continúa con las notificaciones a los administrados para que presenten sus declaraciones o información que corresponda, y en el caso de que no lo haga procederá el proceso de determinación presuntiva que arranca con la Orden de Determinación.

El debido proceso es un principio constitucional y legal, y este tiene su partida de nacimiento con el proceso de notificación, cuando éste no se ha dado o se lo ha hecho incorrectamente se vulnera el debido proceso, con la consecuencia de que el reclamo administrativo se vuelve muy eficaz. Fundamental resulta pues, la

notificación a los contribuyentes con el título de crédito, como lo señala el artículo 151 del COT, a fin de que puedan hacer valer sus derechos como lo es la posible impugnación del título de crédito, y la presentación de excepciones al procedimiento de ejecución.

La caducidad, entendida como la pérdida de la capacidad de determinación y la prescripción como la pérdida de la acción de cobro, son instituciones previstas en el COT, que pretenden ofrecer seguridad jurídica y justicia en la tributación, en particular la caducidad relacionada a los procesos de determinación tributaria debe ser manifiestamente cumplida a fin de evitar los reclamos de los sujetos pasivos por la emisión de títulos de crédito u otros, que en el año 2013 fueron muchos, lo que obligó a la administración a darlos de baja o corregirlos por la falta de sustento. Cabe recordar que el procedimiento para efectuar el reclamo está previsto en el COT, que prevé conforme el artículo 132 un plazo de 120 días, sin embargo el COOTAD en su artículo 392, establece que dentro del plazo de 30 días, se deberá atender reclamos de los administrados en contra de actos administrativos que han sido debidamente notificados. Considero que no hay que confundir los plazos ya que la administración dispone de 120 días hábiles para resolver por tratarse de actos tributarios, contados desde su notificación con dicho acto. De no ser atendidos en este plazo se produce el Silencio Administrativo Positivo, entendido como la aceptación tácita del reclamo planteado y la habilitación para acudir ante las autoridades contenciosas tributarias para exigir su cumplimiento.

## Recomendaciones

A más de lo señalado ampliamente en el punto 3.4. “Sugerencias para mejorar y optimizar la gestión tributaria”, de esta tesis, presento a consideración las siguientes recomendaciones:

El artículo 547 del COOTAD y la Ordenanza 0339, que reglamenta el impuesto de Patente, establecen como hecho generador del tributo las diferentes actividades económicas, así: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, omitiendo a los *servicios*, esto lleva a confusión y por ende a imprecisión, ya que servicios como de lavado de alfombras, entrega de correspondencia, servicios de seguridad y guardianía, arrendamiento de equipos, turísticos entre otros, en estricto rigor estarían al margen del impuesto; se presume que si son actividades gravadas, pero con estricta sujeción a los principio de legalidad, generalidad e igualdad, deberían constar expresamente en la Ley y Ordenanzas que reglamentan el impuesto, por otro lado no cabe que las deficiencias y vacíos del COOTAD se subsanen con ordenanzas parches y coyunturales, so pena de a más de causar inseguridad jurídica, se corre el riesgo de contrariar el principio de reserva de ley, al expedir disposiciones que deberían nacer de la ley y con un trámite legislativo de la Asamblea Nacional.

Otro asunto de presunción, así invocado es lo señalado en el artículo 4 de la Ordenanza 0339, que dice en su parte final “Se presume que todo Sujeto inscrito en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria –RAET- ejerce una Actividad Económica permanente, salvo que demuestre lo contrario”, aunque comparto con la administración tributaria que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones formales como lo prevé el artículo 96 del COT, en particular el deber de inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen, debería sustituirse el texto por el siguiente: *Todo Sujeto pasivo inscrito en el RAET, declarará la actividad y luego de seis meses consecutivos o no de operación, confirmará la actividad como permanente .*



La Administración Tributaria de suyo ha implementado mecanismos para volver efectiva la gestión tributaria, así por ejemplo por medio de la Ordenanza Municipal 399, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 950 de 9 de mayo de 2013, se dispone que la Dirección Metropolitana de Informática instrumentará los procedimientos necesarios con la finalidad de que la clave para la declaración de impuesto de patente pueda ser entregada a través de canales electrónicos, la declaración en sí misma que en efecto se lo hace por esta vía, debe utilizar una plataforma ágil, que no colapse en fechas pico de declaración, amigable y que pueda llegar al disímil universo de contribuyentes, máxime si se trata de un impuesto que para el caso del DM de Quito, por el monto de su recaudación anual representa el segundo impuesto más importante, sólo después del impuesto predial.

Es preciso que la administración tributaria, utilice fórmulas y parámetros técnicos claros para la determinación y liquidación del impuesto, así el patrimonio de la persona física, debe ser el resultado de restar el conjunto de bienes y derechos, que forma su activo, menos las deudas atribuibles, que forman el pasivo. Para ello, ese conjunto de bienes y derechos debe ser de un contenido económico, que provengan de actividades económicas y que pueden ser apreciables pecuniariamente, y el pasivo debe ser elemento siempre considerado para la liquidación del impuesto.

La línea entre el impuesto de patente y el impuesto a la renta es muy delgada, no se lo puede considerar como un impuesto a la renta local, pues estaríamos frente a una velada doble imposición, tampoco cabe la determinación presuntiva, y si bien se grava a los activos de las empresas, debe considerarse el total del pasivo, elemento que es parte de la relación económica, es decir las obligaciones y deudas que generan la actividad, así como la valuación de los bienes debe considerar el valor real o de mercado de los bienes integrantes del patrimonio, no tomar en consideración lo dicho atenta contra el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo, redundando en los precios de los productos afectando al consumidor final y desalienta el ahorro, la inversión y la reinversión, políticas económicas necesarias para un saludable crecimiento económico.

La determinación tributaria, que para el caso del Municipio del DM de Quito, compete a la Dirección Metropolitana Tributaria, previo a la emisión de un título de crédito, debe proceder a verificar la corrección de la declaración y su liquidación, esta actuación de oficio, debe establecer si se ha producido el hecho generador, y con ello el momento del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que es fundamental que la Administración determine si se trata de un ejercicio de actividad económica permanente en los ámbitos, comercial, industrial, financiero, inmobiliario y profesional, por lo que no es suficiente basarse solo en el registro del establecimiento donde se realiza la actividad, sino las evidencias del ejercicio de la actividad económica, a través de inspecciones in situ, y establecer elementos de convicción como son el uso de comprobantes de venta debidamente autorizados, RUC activo, siendo por tanto el debido el cruce de información con la Administración Tributaria Central, el Servicio de Rentas Internas.

La recaudación, proceso que ha ido creciendo, debió desconcentrarse para cubrir toda la ciudad, por lo que el Municipio del DM Quito, ha suscrito acuerdos con entidades del sistema financiero, al amparo del artículo 342 del COOTAD, esto ha descongestionado en parte la afluencia a las ventanillas de las administraciones zonales.

La Administración Tributaria al amparo de los principios tributarios de simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, debe implementar y utilizar herramientas tecnológicas e informáticas, ágiles y avanzadas que permita identificar el historial de actividades económicas nuevas y en proceso de cambio y cierre, número de transacciones, montos, contribuyentes con exoneración o tratamiento especial, volumen de ingresos declarados en casas matrices y de transacciones en sucursales y más información que permite determinar el real patrimonio y actividad económica del sujeto pasivo, estos procedimientos abonan al crecimiento de la cultura tributaria y a disminuir la evasión.

El generar cultura y conciencia tributaria, a través de programas de publicidad, talleres en los barrios, de eficiente amigable atención en los balcones de servicio, de procedimiento amigable y sencillo de la página web del municipio para

información y declaración electrónica, así como de llegar a la ciudadanía con lenguaje claro, se traduce en mejoras en la recaudación, beneficiándose las arcas municipales, y que a la postre esta se traduce en obras que mejoran la vida de los vecinos de la ciudad.

El Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, en lo inherente al Título y Capítulos en materia tributaria debería sustituirse con una Ordenanza Tributaria General redactada con lenguaje claro y sencillo a fin de que tanto su difusión cuanto su comprensión sean óptimos.

Una recomendación general básica es que tanto el SRI cuanto las municipalidades como la del DM de Quito, articulen debidamente sus políticas y acciones para que desarrollen debidamente sus competencias en aras a cumplir metas que contribuyan hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos de las personas, esta coordinación de acciones es un mandato previsto el artículo 226 de la Carta Magna, un ejemplo de ello, es la expedición de la circular No. NAC-DGERCGC15-00000044 de 26 de enero de 2015, mediante la cual el SRI Reglamenta el procedimiento para el pago del impuesto de patentes municipales y metropolitanas de sociedades, situación que si bien está amparada en la Ley de Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, no está por demás apoyarse en convenios o resoluciones interinstitucionales conjuntas con los municipios más grandes para su mejor aplicación.

### **Proyecto de ley de articulación del sistema impositivo local con el fiscal, en impuestos a las actividades económicas**

A fin de establecer la factibilidad de que el sistema impositivo seccional se armonice con impuestos nacionales que afectan a la actividad económica, en particular con el impuesto a la renta, en forma resumida trataré algunos aspectos relevantes de la tesis y concluiré con una propuesta de reforma legal que viabilice la misma.

## **Plan Nacional de Desarrollo**

Corresponde a la Función Ejecutiva elaborar cada año la proforma presupuestaria anual, y la programación presupuestaria cuatrianual, dentro en un marco denominado *Plan Nacional de Desarrollo*, al que se ajustarán también, los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales y por ende los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados, todo ello inherente a la política de Estado, denominada *Régimen del Buen Vivir – Sumak Kawsay* – que constituye el sistema nacional de inclusión y equidad social.

## **Presupuesto General del Estado**

El Presupuesto General del Estado, que es el instrumento de política fiscal y económico, del que se vale el gobierno para la ejecución del Plan Nacional de Desarrollo, a través del Presupuesto se nutre con recursos provenientes de fuentes tributarias y no tributarias a la hacienda pública, inclusive a organismos que no forman parte de este, como es el caso de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, en adelante GADs, así lo dispone la Constitución de la República en los artículos 270, 275, 279, 292 y 298, y el artículo 163 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD). Para el presente año 2015, se asignó a favor de municipios y prefecturas del país un 9% del Presupuesto General del Estado, lo que representa un monto aproximado de US\$ 3.253 millones, del total de Presupuesto que para el año 2015 se lo aprobó en más de USD 36.000 millones.

## **Actividad Económica**

La actividad económica, es una manifestación intrínseca del ser humano, que se formaliza a través de la generación, prestación e intercambio de productos, bienes y servicios, para cubrir las necesidades del individuo, el desarrollo de esta actividad se da a través de tres fases: producción, distribución y consumo, lo que genera riqueza y por ende objeto de imposición.

Los impuestos a las actividades económicas, se caracterizan de modo general en que a los hechos, actos, contratos y situaciones, que tienen valoración económica se les determina una imposición.

### **Doble Imposición**

Existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por igual o similar concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) administraciones tributarias.

La doble imposición se ve favorecida en consideración de la estructura de los Estados, pudiendo encontrarse impuestos federales, estatales, provinciales, departamentales y municipales.

Puede inclusive producirse doble imposición, dentro de la misma administración tributaria, con dos impuestos que prevén similar hecho generador u objeto imponible, o también al estar gravados con impuestos y con tasas. Ejemplo de esto encontramos en los impuestos de patente y 1.5 por mil, que gravan el ejercicio de actividad económica, o en el impuesto predial, con el de solar no edificado y la tasa de seguridad ciudadana, que gravan a los inmuebles ubicados dentro del área urbana del cantón.

### **Impuestos que gravan las actividades económicas**

#### **SRI y la administración de impuestos fiscales**

El Servicio de Rentas Internas (SRI), creado mediante Ley No. 41 publicado en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, es una entidad técnica y autónoma, con jurisdicción nacional, tiene a su cargo entre múltiples facultades la de cumplir con los procesos de determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado.

El SRI, se encarga de la gestión tributaria de los siguientes impuestos: a la Renta; a las Herencias, Legados y Donaciones; a la Renta Única a la Actividad Bananera; al Valor Agregado; a los Consumos Especiales; a la Salida de Divisas; a las Tierras Rurales; a los Activos en el Exterior; y, los denominados impuestos

Verdes (Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular e Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables).

La tributación en términos generales se ve reflejada sobre dos amplios espectros, la renta o riqueza, y el consumo o transferencia.

### **Impuesto a la Renta o Riqueza**

Se trata de un impuesto directo, que grava al ingreso y al patrimonio, considerados estos como medida de capacidad contributiva.

La renta es el ingreso proveniente del trabajo, de los bienes o de ambos, se grava el beneficio que se obtiene durante un período fiscal al desarrollar una actividad económica, resultante de la diferencia entre los ingresos y los egresos efectuados para obtener tales ingresos, y a su base imponible se le grava un impuesto, el de renta.

Se trata pues, de una imposición al ingreso obtenido, al enriquecimiento económico. En el Ecuador se aplica sobre el impuesto a la renta global, así lo señala el artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), es decir sobre todas las rentas cualquiera que sea su origen, a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo o del capital, sean de fuente ecuatoriana o los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

A la renta se la considera una riqueza nueva, un incremento patrimonial, provenga de ingresos permanentes, u ocasionales como son los de plusvalía, las herencias, legados, donaciones, ganancias al juego, entre otros.

La *base imponible* está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. En definitiva se grava al *patrimonio* en consideración de que al haber ( Debe o Total de Activos) se le resta el debe ( Haber o Total de Pasivos, dando como resultado el Patrimonio Neto).

### **Impuesto a los Consumos Especiales**

Se grava a la producción nacional o bienes importados de productos considerados de lujo.

Esta imposición a igual que la de renta, constituyen manifestaciones de capacidad económica.

### **Impuesto al Valor Agregado**

El impuesto sobre el valor agregado, IVA, desde su creación en Francia en 1954, universalmente ha sido acogido por todos los sistemas tributarios, en consideración de la importancia del impuesto a las ventas, particularmente en su modalidad de impuesto *plurifase* sobre el valor añadido, que supone, la ampliación de la base gravable, en razón de que recae sobre la totalidad del valor añadido acumulado del producto, desde su fabricación hasta la venta al consumidor final.

Este es un impuesto indirecto, cuyo responsable por mandato de la ley es el vendedor, este tributo es trasladado en la cadena de comercialización a las personas que adquieren los bienes, los usen temporalmente, importen los bienes o reciban los servicios, pero solo en su parte de valor agregado, ya que es el consumidor final quien absorbe la totalidad del impuesto.

### **Los municipios y la administración de impuestos locales**

Conforme lo determina el artículo 53 del COOTAD, los gobiernos autónomos descentralizados municipales son personas jurídicas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera. La sede del gobierno descentralizado municipal será la cabecera cantonal prevista en la ley de creación del cantón.

El COOTAD prevé, que los gobiernos seccionales tengan ingresos tributarios y no tributarios, en los no tributarios tenemos fundamentalmente a las rentas patrimoniales, a la venta de activos, los ingresos tributarios, previstos en el artículo 225 del COOTAD, abarcan tres fuentes: los generados por impuestos cuya recaudación puede ser directa o por participación como el caso del impuesto a la matriculación vehicular, cuya gestión le corresponde al SRI, y del cual los municipios tienen una coparticipación de su rendimiento.

El artículo 163 del COOTAD, prevé que los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y, como parte del Estado también participarán de sus rentas, a través de las preasignaciones que constan en el Presupuesto General del Estado.

En relación a los tipos de *recursos financieros* con que cuentan los gobiernos autónomos descentralizados, con sujeción a lo que dispone el artículo 171 del COOTAD son:

- a) Ingresos propios;
- b) Transferencias del Presupuesto General del Estado;
- c) Otro tipo de transferencias, legados y donaciones;
- d) Participación de las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables; y,
- e) Recursos provenientes de financiamiento

Como ingresos propios de los Municipios tenemos:

Ingresos Tributarios

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones Especiales o de Mejoras

Conforme el COOTAD, los municipios regentan y administran los siguientes impuestos, que significan fuente fundamental para su financiamiento, así:

***Impuestos sobre la propiedad:*** Impuesto sobre la propiedad urbana; Impuesto sobre la propiedad rural; e, Impuesto a los vehículos.

***Impuestos sobre las Transferencias de Dominio de Inmuebles:*** Impuesto de Alcabalas; e, Impuesto a las utilidades en la compra venta de inmuebles.

***Impuestos sobre las Actividades Económicas:*** Impuesto de Patentes Municipales; Impuesto del 1.5 por mil sobre Activos Totales; también tenemos el impuesto a los Espectáculos Públicos.

### **Capacidad normativa municipal**

Esta capacidad tiene relación con la facultad otorgada a los municipios prevista en los artículos 240 y 264 numeral 5 de la Carta Fundamental, que señalan que los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales, así como atribución para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, idéntica atribución, competencia y facultad se establece en los artículos 55 literal e), 57 literales b) y c), 186 y, 489 del COOTAD, que otorgan atribución



tributaria a los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos, quienes podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas tarifas, tasas, y contribuciones especiales de mejoras.

### **Gestión tributaria**

En relación a esta, la determinación y recaudación corresponde sustancialmente a la Tesorería Municipal, para el caso del DM Quito, por la complejidad de su estructura municipal, estas tareas recaen en la Dirección Metropolitana Tributaria y sus diferentes Jefaturas

La gestión tributaria, a través de la cual se desarrollan las facultades de determinación y recaudación de tributos, resuelve reclamos que derivan de esta gestión, puede disponer el archivo de un acto de determinación tributaria, da de baja títulos de crédito, extendiéndose su capacidad en imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias. En relación a la recaudación esta es una competencia encargada al Tesorero Municipal.

### **RUC municipal, RUCM**

Los *catastros* y *registros* le sirven a la administración tributaria como fuente de información necesaria para fines de planificación, de presupuesto, y de gestión tributaria en la que se encuentran comprendidos la determinación, recaudación y control, a través de un registro unificado se puede ordenar y recaudar las diferentes cargas impositivas. Como en el caso de los impuestos fiscales con el *Registro Único de Contribuyentes* (RUC).

Los catastros son herramienta estratégica para recaudar más impuestos, en particular el impuesto predial.

Existe la intención de crear un *RUC Municipal*, este catastro sería único para todos los impuestos y por ende redundaría en mayores ingresos, por coadyuvar con información del contribuyente en la recaudación de todos los tributos seccionales.

### **LUAE**

Cabe destacar que el COOTAD, en su artículo 551, condiciona la obtención del Registro Único de Contribuyentes al inicio de una actividad, al pago previo del impuesto de patente.

La LUAE es la *Licencia Única de Actividades Económicas*, que es el documento habilitante para el ejercicio de cualquier actividad económica, se extiende para quienes realicen actividades económicas, con o sin finalidad de lucro, de comercio, industrias y / o de servicios, y sirve para el cumplimiento debido de las obligaciones tributarias.

## **RAET**

Será en el Registro General de Licencias Metropolitanas, que se lleve el módulo tributario denominado *Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria*, RAET, esta es la herramienta de gestión administrativa que tiene por función identificar y caracterizar a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias vinculadas con el ejercicio de actividades económicas.

## **Impuestos locales a las actividades económicas, patente y 1.5 por mil sobre los activos totales**

### **Impuesto de patente**

A las actividades económicas, a lo largo de la historia se las ha gravado, teniendo su raíz en las antiguas *Licencias Fiscales*, cuyo fin no era por sí mismo recaudatorio sino más bien de naturaleza catastral, vale decir de registro de actividades.

La patente es el permiso municipal obligatorio para el ejercicio habitual de una actividad económica dentro de la jurisdicción cantonal, para cuya obtención las personas que habitual y permanentemente realizan determinada actividad económica deben inscribirse en el Registro respectivo existente en la Jefatura de Rentas de cada cantón, y pagar el impuesto de patente anual.

La patente tiene sus orígenes en la Europa Medieval cuando los señores feudales concedían permisos a comerciantes, artesanos y a quienes ejercían un oficio, dentro de los límites territoriales de su jurisdicción, exigiendo a cambio una tasa. A esta se le conocía como Patente de Industria y Comercio, denominada también sobre actividades económicas.

En la época colonial en Argentina, las *patentes* constituían permisos otorgados por autoridades locales para ejercer distintos oficios, previo el pago de un

valor dependiendo del oficio y sin considerar su capacidad contributiva, basada en el tipo de actividades y volumen general de operaciones.

La naturaleza del impuesto de patente aglutina dos situaciones que se concatenan entre sí, por una parte el requerimiento de inscripción de la actividad económica en un catastro o registro municipal, obteniendo con ello el permiso para ejercer la actividad, y por otra parte la satisfacción de un gravamen con lo que se habilita dicha autorización.

A la patente en relación a su origen, se la consideró una tasa en razón de la autorización o licencia administrativa, otorgada para ejercer una actividad.

En virtud de que con el permiso para el ejercicio de una actividad económica, se produce per sé una afectación urbanística, de planificación y ordenamiento de la urbe, la patente debería estar condicionada a la obtención de la *Habilitación de Uso de Suelo*, con fundamento en la regulación y control del uso del suelo que debe ejercer la municipalidad conforme la atribución prevista en el artículo 57 literal x) del COOTAD, este documento indicará inicialmente si la actividad solicitada es permisible realizarla en la ubicación solicitada y las condiciones que deberá cumplir el local donde se realice la actividad.

En relación a la *base imponible* y *tarifa* del impuesto de patente, estas se encuentran normadas en el artículo 548 del COOTAD, el cual consagra la facultad de los municipios a que vía ordenanza establezcan la tarifa dentro del techo y base que es de veinticinco mil dólares y diez dólares de los Estados Unidos de América, respectivamente.

Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, se determina de manera presuntiva, con soporte en el *patrimonio neto promedio* aplicable a la actividad económica de la que se trate, debiendo la administración tributaria emitir la tabla de bases presuntivas de acuerdo al Clasificador Internacional Industrial Uniforme de todas las actividades económica (CIIU).

Cabe destacar que esta forma presuntiva, no es justa, menos por ejemplo para el pequeño (RISE) y mediano productor, pues se mide con la misma vara sin considerar la real capacidad contributiva.

Como se ha venido señalando, el impuesto de patente para las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad, grava el *patrimonio neto*, que es el resultante de restar el total de activos menos el total de pasivos, para ello se deberá

considerar el valor de los bienes que constan anotados en la contabilidad y por ello año a año operará su depreciación en libros, ya sea de vehículos, equipos electrónicos, maquinaria, inmuebles etc. La declaración de estas personas obligadas a llevar contabilidad debe estar respaldada por los asientos contables, estados financieros y declaración del impuesto a la renta.

Vemos pues, que este impuesto tiene como base imponible el *patrimonio*.

Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las personas jurídicas, presentarán y pagarán la declaración anual del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, en los mismos plazos y en forma conjunta con el Impuesto de Patente Municipal.

Resumiendo la *Base Imponible* difiere para las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad con las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad así:

Para las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad la Base Imponible, es el Patrimonio Neto, resultante de la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos, establecidos con base en los registros públicos que corresponden al ejercicio inmediatamente anterior.

En el caso de que las actividades se desarrollen en las parroquias rurales la Base Imponible, es el resultado del Patrimonio – Monto de activos invertidos.

Para las personas naturales NO obligadas a llevar contabilidad, la *Base Imponible es presunta*, con el patrimonio neto promedio estimado aplicable a la actividad de que se trate, conforme el Clasificador Internacional Industrial Uniforme – CIUU.

### **Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales**

Este impuesto está regulado por los artículos 552 y siguientes del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD). El hecho generador de este tributo es el ejercicio de actividades económicas permanentes.

Los sujetos pasivos que realizan habitualmente actividades económicas, están obligados a satisfacer el impuesto, para ello deben calcular la *base imponible*, que es el resultante de (restar) activos totales menos los pasivos corrientes y los pasivos

contingentes. Por lo que es necesario entonces, conocer el alcance de los componentes de la base imponible del impuesto.

Un *activo*, es un bien tangible o intangible que posee una empresa o persona natural, contablemente constituye el haber de una empresa, el activo forma parte de las cuentas reales o de los balances.

Los *pasivos corrientes*, hacen referencia a los pasivos que la empresa debe pagar en un plazo igual o inferior a un año.

*Pasivos contingentes*, es un valor estimado y provisionado que por la ocurrencia probable de un evento, se lo registra.

### **Características que asemejan a los impuestos a la renta, patente y 1.5 por mil a los activos totales**

#### **Hecho Generador**

Son impuestos cuyo hecho generador proviene del ejercicio de actividades económicas, y por lo tanto se sitúan frente al *principio de la realidad económica*, por lo que considerando la esencia del acto imponible, y la *realidad de las transacciones*, su naturaleza es económica. En el caso de renta, esta es más amplia pues lo que interesa es el incremento de riqueza la que no necesariamente se la consigue a través de una actividad económica, como por ejemplo tener dinero a plazo fijo en un banco, el rendimiento está gravado con el impuesto.

#### **Naturaleza**

Son tributos que gravan manifestaciones de riqueza y del patrimonio, resultantes del ejercicio de la actividad económica del sujeto pasivo.

#### **Sujetos**

##### **Sujeto Activo**

El ente acreedor del tributo es el Estado, representado para los impuestos fiscales por el SRI, y para los impuestos locales por las administraciones tributarias municipales y metropolitanas.

## **Sujetos Pasivos**

Son sujetos pasivos del impuesto de Renta, Patente y 1.5 por mil de los Activos Totales, las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que ejerzan actividades económicas, obtengan ingresos e incrementen su patrimonio.

Como obligaciones comunes de los sujetos pasivos está el utilizar en sus transacciones comprobantes de venta válidos y, cumplir con sus deberes formales como estar registrados, llevar contabilidad tener permisos, presentar información cuando les sea requerida, realizar declaraciones y pagar impuestos.

## **Características comunes de estos impuestos**

*Directo*, ya que grava al sujeto pasivo, en consideración de su capacidad contributiva o económica, por la realización de la actividad productiva.

*Real*, porque grava un elemento económico

*Declarativo*, ya que se declara la actividad económica desarrollada, y para su pago anual también precede una declaración.

*Censal*, se exige la inscripción en el RUC para todos los sujetos pasivos y en el RAET también para actividades económicas locales.

*Anual*, el pago es una vez en el año y considera como período para su determinación el ejercicio fiscal que va del 1 de enero al 31 de diciembre.

*Obligatorio*, el sujeto pasivo está atado a satisfacerlo si se da el hecho imponible, en el tiempo y circunstancias previstas en la ley

*Exigible por la vía Coactiva*, la administración puede exigir su pago y cobrarlo a través de un procedimiento coactivo.

## **Base imponible**

La *base imponible* es el resultante de la determinación tributaria, expresada en una cantidad o monto a satisfacer luego de producido el hecho generador.

En relación al *impuesto a la renta y 1.5 por mil sobre los activos totales*, estos impuestos tienen como elementos para determinar la base imponible, el activo total y el pasivo (corriente y contingente).

El patrimonio contable, es el resultado de restar el total de activos menos el total de pasivos.

## **Recomendación para articular los dos sistemas impositivos: Central y Local**

*Alternativa a)* Incrementar las tablas de pago de impuesto a la renta que incluya un porcentaje destinado a cada municipio.

De esta manera se agruparía en un solo impuesto el impuesto a la renta y el 1.5 por mil sobre los activos totales, esto sería posible ya que el hecho generador es el ejercicio de la actividad económica, una dificultad a superar sería el de que exista uniformidad de criterio respecto de exenciones e incentivos.

Basaría su régimen en el principio de progresividad, quien más ingresos tiene y registra más pagaría.

*Alternativa b)* Incluir en la declaración del impuesto a la renta los casilleros de determinación automática de patente y de 1.5 por mil sobre los activos totales.

Técnicamente, por ser impuestos que se basan en un mismo hecho generador, que es la actividad económica, es posible su fusión, o unificación, y su gestión tributaria por parte del SRI que tiene gestión a nivel nacional y parámetros de control a través del registro de sucursales, sistema de facturación y declaraciones con anexos transaccionales, así también porque para las declaraciones de los impuestos municipales, se toman los datos de las declaraciones de impuesto a la renta.

De otra parte, aparece un beneficio implícito con la intervención de una sola administración tributaria en la gestión, el costo administrativo sería menor, aumentando el monto a repartir de la recaudación lograda.

En la declaración del impuesto a la renta, se podría incluir el casillero de determinación automática del 1.5 por mil sobre los activos totales.

Al articular en un único sistema impositivo fiscal y municipal, la cultura tributaria se vería favorecida, ya que con aplicación al principio tributario de *simplicidad administrativa*, se unificarían los impuestos inherentes a las actividades económicas, y los municipios a nivel nacional, grandes y pequeños se beneficiarían de una parte de la recaudación.

De cualquier forma, es preferible una propuesta del SRI por su experiencia, iniciativa imprescindible del ejecutivo para proponer una reforma legal en materia impositiva, claro en coordinación con las municipalidades, la AME y / o con el Consejo Nacional de Competencias.

Ventaja esencial es que el ciudadano cumple con una sola declaración, y en una sola transacción personal, dentro de un plan impositivo simplificado, sus obligaciones tributarias para con el fisco y el municipio de sus impuestos a las actividades económicas, con ello disminuiría procesos de notificación y reducción de brechas tributarias.

Cualquiera de las dos alternativas considero debe apoyarse en un texto legal.

## **Aspectos a superar para lograr un sistema impositivo único**

### **Competencia**

El artículo 226 de la Constitución establece que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, los servidores /as públicos, ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuibles en la Constitución y la ley.

### **Autonomía municipal**

La Constitución establece en su artículo 238, que los Gobiernos Autónomos Descentralizados, gozan de autonomía política, administrativa y financiera, así también lo señala el artículo 30 del COOTAD que determina que los gobiernos descentralizados son personas de derecho público, que gozan de autonomía, y se rigen por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad, integración y participación ciudadana. En el ámbito impositivo esta capacidad autonómica se refleja en la potestad tributaria, con la cual crean y regulan imposiciones, para el caso que nos compete, el impuesto de patente.

El artículo 6 del COOTAD, garantiza la referida autonomía y manifiesta que ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía de que gozan los GADs, que incluye derogar impuestos, establecer exenciones, rebajas de los ingresos tributarios, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía, así como no se puede impedir que un gobierno autónomo recaude directamente sus propios recursos.

### **Tarifas**

En relación a las *tarifas*, el artículo 548 del COOTAD dispone que el Concejo Metropolitano mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual, en función del capital con el que operen los sujetos pasivos, y que en ningún caso la



cuota del impuesto de patente será inferior a diez dólares ni superior a veinticinco mil dólares.

El DM de Quito, con Ordenanza Metropolitana No.339 establece dos Tablas de tarifas para el Impuesto de Patente, constituyendo la base imponible, el patrimonio, sobre el cual se aplica la tarifa así:

- c) Contribuyentes cuyo patrimonio sea hasta USD 250.000,00; Y,
- d) Contribuyentes cuyo patrimonio sea superior a USD 250.000,00

### **Antecedentes de un sistema impositivo articulado**

#### **Circular No. NAC-DGECCGC11-00008**

Publicada en el Registro Oficial No. 454 de 23 de mayo de 2011, dirigido a ciertos sujetos pasivos que requieran inscribirse en el RUC.

En esta se señala lo siguiente:

El artículo 551 del COOTAD, dispone que el SRI previo a otorgar el RUC, exigirá el pago del impuesto de patentes municipales.

#### **Circular No. NAC-DGECCCGC11-00011**

Esta circular emitida por el SRI, se encuentra publicada en el Registro Oficial No. 524 de 31 de agosto de 2011, en ella dispuso que con el propósito de facilitar el cumplimiento de obligaciones formales de los sujetos pasivos que desarrollen las actividades antes referidas, previo a la inscripción en el RUC, deberán pagar el impuesto de patentes municipales, para lo cual la Administración podrá valerse del envío de oficios conminatorios en tal sentido y en su calidad de Administrador del RUC, comunicar a los sujetos pasivos inscritos en el RUC, que procederá a solicitar a los respectivos gobiernos autónomos descentralizados municipales que, en el plazo de 30 días contados desde la notificación del correspondiente requerimiento, remitan la información de aquellos sujetos pasivos del Impuesto a las Patentes Municipales que no han cumplido con el pago del referido impuesto, para la aplicación de las sanciones pertinentes, que podrían ir desde una multa que va de 30 dólares a 1.500 dólares, hasta la misma cancelación del referido registro, por considerar que el sujeto pasivo se encuentra incurso en una contravención tributaria.

Sin embargo de lo dicho, en términos generales el SRI no ha puesto un debido interés en el impuesto de patente por no ser este de su competencia, de ahí que las

aplicaciones de cooperación interinstitucional como la obtención del RUC no contempla el registro paralelo del número de patente, por ende los registros no se cruzan en forma inmediata.

**Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil.-** Se promulgó en el Registro Oficial Suplemento No. 249 de 20 de mayo de 2014, el artículo 161 reforma al artículo 551 del COOTAD.

El reformado artículo 551 del COOTAD dispone que las *sociedades*, pagarán al SRI el 1% sobre el capital social o patrimonio de las sociedades, como anticipo del impuesto de patente municipal, y su liquidación final la realizará cada municipalidad. El Ministerio de Finanzas, transferirá los valores correspondientes a cada municipio dentro de los ocho días del mes siguiente de su recaudación.

Con fundamento en esta disposición legal, el SRI expidió las Circulares Nos. NAC-DGERCGC15-00000044, publicada en el Registro Oficial, Segundo Suplemento, No. 428 de 30 de enero de 2015, y la No. NAC-DGECGC14-00000419, publicada en el Registro Oficial No. 523 de 16 de junio de 2015, que reformó la anterior y que establecen el procedimiento para el pago del impuesto de patentes municipales y metropolitanas de sociedades, allí se norma la forma de cálculo de la patente, medio de pago y excepción de la siguiente manera:

Artículo 2.- Forma de cálculo.- El pago como anticipo del impuesto de patentes municipales y metropolitanas de sociedades corresponderá al uno por ciento (1%) del monto señalado en el campo de capital suscrito en la inscripción de la sociedad en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Artículo 3.- Medio de pago.- Los sujetos pasivos de este impuesto deberán realizar el pago conforme lo establecido en el artículo 2 de esta resolución a través del “Formulario Múltiple de Pagos” 106, utilizando el código de impuesto No. 9090 denominado “Impuesto de Patente Municipal”. Este formulario se encuentra disponible en el portal web institucional [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec).

Artículo 4.- Excepción.- A los sujetos pasivos que al momento de solicitar la autorización para emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, no hayan cancelado el valor correspondiente al impuesto de patente municipal, se les concederá una primera autorización para la emisión antes

mencionada por un plazo de tres meses contados a partir de su inscripción en el RUC.

Toda autorización posterior será concedida siempre que el impuesto de patente municipal haya sido pagado y el contribuyente se encuentre al día en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

#### DISPOSICIÓN GENERAL ÚNICA.-

El Servicio de Rentas Internas implementará el mecanismo necesario para incluir al impuesto de patentes municipales y metropolitanas en los aplicativos tecnológicos.

El Servicios de Rentas Internas informará al Ministerio de Finanzas respecto de los valores recaudados por concepto de patentes municipales y metropolitanas de sociedades, para que dicha institución realice la transferencia de los valores a cada Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal dentro de los primeros días del mes siguiente a la recaudación.

La intención de esta reforma legal fue buena, pero se consideró el *capital suscrito* que en el país es de mínimo US\$ 100,00 por tanto los valores de anticipo de este impuesto normalmente es de US\$ 1,00. Valor que no representa ni siquiera el costo de administración del proceso de declaración y pago de este anticipo

### **Justificativos para proponer un proyecto de ley que articule el sistema impositivo local con tributos fiscales**

#### **Historia del impuesto a las actividades económicas**

Con el aparecimiento de la República, nace la primera Ley de Régimen Municipal en el Ecuador, expedida el 25 de septiembre de 1830.

En el Registro Oficial No. 47 de 28 de octubre de 1912, se publica la Ley de Régimen Municipal, dictada por el Congreso de 1912, que deroga las anteriores, en ella se prevé que se consideran rentas municipales el producto de los impuestos que se hallare especialmente facultada para recaudar la municipalidad, así como se determinan los gravámenes que se podrán imponer, que abarcan actividades comerciales como: el gravamen del medio por mil sobre la venta de efectos extranjeros, de uno a diez sucres mensuales a los vendedores ambulantes de efectos

extranjeros, se grava también la venta de licores nacionales y extranjeros, a los establecimientos de juegos de azar, a la venta de ganado, entre otras actividades desarrolladas dentro del cantón.

Mediante Registro Oficial No. 17 de 30 de agosto de 1937, se promulga una Ley de Impuestos Municipales, que dispone que para ejercer los negocios que en este artículo se expresan, los interesados en ellos están obligados a inscribirse en el Registro que, al efecto, abrirá cada Municipalidad. Hecha la inscripción, el Tesorero Municipal conferirá las respectivas Patentes que autoricen, mes por mes, ejercer los negocios para los cuales se hubieren registrado las inscripciones.

Cabe señalar que el actual sistema continúa operando con el viejo y caduco parámetro desarrollo de la actividad económica, y no ha considerado aún otras opciones de participación del ciudadano, como podría ser su obligación en satisfacer contribuciones especiales de mejoras por estar situada su actividad económica en lugares favorecidos por obras y servicios que coadyuvan a una mejor calidad de vida y actividad.

### **Problema municipios pequeños**

Mediante Decreto Ley No. 104 publicado en el Registro Oficial No. 315 de 26 de agosto de 1982, se expide la Ley Reformatoria de la Ley de Régimen Municipal, la que entre otras modifica el artículo 384 de la Ley de Régimen Municipal, quedando la norma como sigue independientemente de la patente anual, los concejos dictarán ordenanzas en las que se regule la cuantía del impuesto mensual de patentes dentro de los respectivos cantones, según la tabla que aprueben para el efecto, *con informe previo favorable del Ministerio de Finanzas*. Este requisito, de contar con el dictamen previo de la Cartera de Finanzas, tenía por objeto estandarizar en los municipios del país las tablas y montos de los diferentes impuestos locales, así como recibir un asesoramiento en la emisión de ordenanzas tributarias en particular para los municipios pequeños.

La gestión tributaria del SRI, cubriría en parte la inoperancia de las administraciones tributarias locales en particular de los municipios pequeños, pues se contaría con mayores recursos, gestionados con mejores estrategias.

## **Falta de presentación de declaraciones**

Los títulos de crédito que fundamentalmente se generan por la falta de presentación de la declaración anual del impuesto de patente, que lo hace la administración por determinación directa con emisión simple o presuntiva, da lugar a *reclamos administrativos*.

Práctica en el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, constituía, determinar el impuesto de patente municipal con emisiones de títulos de crédito por esta obligación, al primero de enero de cada año y de manera presuntiva, en base a la deficiente información que reposaba en los archivos municipales.

La unidad responsable tributaria del Municipio del DM de Quito, es la *Dirección Metropolitana Tributaria*, quien emite los títulos de crédito y lo hace a través de la técnica de emisión simple, estimada o presuntiva, *por la falta de declaración del contribuyente, que se da muchas veces por:* la escasa cultura tributaria, agravada por la poca información de la administración tributaria, así como por la consideración predominante de evasión fiscal, amparada por el bajo riesgo de ser detectado en su incumplimiento.

Con la unificación de impuestos o de declaración de éstos, disminuiría la *evasión fiscal*, entendida como toda aquella disminución del pago de una contribución, por parte de quienes están jurídicamente a satisfacerla, mediante el empleo de conductas fraudulentas u omisivas.

## **Reformas al COOTAD**

Es necesario se produzca una *reforma al COOTAD*, a fin de que se tenga una Ley de Régimen Seccional, actualizada y coincidente con normas constitucionales y legales, que simplifique el ordenamiento tributario seccional, que se normen debidamente los impuestos con la especificación de sus tarifas, se blinde de alguna manera la discrecionalidad de los GADs para crear indiscriminadamente cargas tributarias vía ordenanza, y en particular asegurar que no se produzca doble tributación.

El texto del Art. 548 es diminuto ya que dice: Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, sin contemplar otras actividades, que si aparecen en el Art. 547, cuando dice: están obligados, a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto quienes

ejerzan permanentemente actividades: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales. Sin embargo, *se omite a los servicios*, como actividad económica que también es gravada.

### **Optimizar la determinación tributaria a través de la declaración**

La Ordenanza Metropolitana No. 157, establece que la forma de determinación del impuesto de patente, será de carácter declarativo para las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Esta declaración corresponde al ejercicio impositivo respectivo en el cual se desarrolló la actividad económica, y lo tiene que realizar dentro de los plazos para declarar y pagar, así: para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en mayo y para las personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad en junio.

Otra de las formas de determinación es por parte del Sujeto Activo, la administración establece mediante un proceso verificador, la existencia y cuantía de la obligación tributaria, así como también rectifica las determinaciones y liquidaciones hechas por el sujeto pasivo a través de sus declaraciones; estos procesos son complejos y utilizan mecanismos tales como cruce de información, documentos solicitados a los propios contribuyentes, declaraciones entre otros.

### **Beneficio de la reforma legal**

Se debe monitorear permanentemente la gestión tributaria, a fin de que se cumplan las proyecciones de emisión tributaria, y no aparezcan los siguientes *huecos o brechas de efecto tributario*, denominados así por la Administración Tributaria, producto de la falta de información, poca cultura tributaria y evasión intencional del contribuyente:

*Brecha de inscripción*, cuando los contribuyentes no se registran.

*Brecha de presentación de declaraciones*.

*Brecha de pago*, refleja la diferencia que existe entre lo que deben pagar y lo que realmente pagan.

*Brecha de veracidad*, que es la diferencia entre la información económica declarada y su realidad económica objetiva.

A fin de contrarrestar estos huecos, desfases e incumplimientos por parte de los sujetos pasivos, que afecta sensiblemente a la recaudación y ahonda la evasión tributaria, se considera que deben tomarse las siguientes medidas:

*Un efectivo censo tributario*, que permita se incorpore con el respectivo registro e inscripción en el catastro respectivo.

*Cruce de información.*

*Cultura Tributaria*, crear conciencia entre los ciudadanos.

*Notificación persuasiva*, a través de mecanismos tales como el correo electrónico, teléfono y cartas al domicilio.

*Registro*, debe mantenerse depurada la información y registro de los contribuyentes, por medios técnicos.

*Control in situ*, la administración tributaria en ejercicio de la facultad revisora que posee, le corresponde realizar visitas a los establecimientos por parte de fedatarios municipales, a fin de verificar técnicamente el ejercicio de la actividad económica declarada, y no actuar presuntivamente en base a información deficiente que reposa en los archivos de la administración tributaria.

*Actualización de la normativa*, debe codificarse en una sola ordenanza todas las disposiciones que se encuentran dispersas sobre patente.

Además con un solo proceso de determinación, las brechas tributarias se reducirían para los municipios, ya que mucha de la información provendría del catastro del SRI.

El SRI, tendría la capacidad con sujeción a lo establecido en los artículos 7 del Código Tributario y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, expedir resoluciones y circulares de carácter general necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias.

La aplicación amplia del artículo 73 del COT que señala que la actuación de la Administración Tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia.

Abarcaría a todos los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, incluidas a las sociedades conforme se preceptúa en el artículo 98 de la LORTI.

Con esta cooperación institucional, tendiente a hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos de los ciudadanos reconocidos en la Constitución,

disminuiría malas prácticas tributarias, como aquella de acudir a tramitadores para el cumplimiento de deberes formales y por cuyos servicios se pagan montos aún mayores al de la tarifa mínima por patente que es de US\$10,00.

## **PROYECTO DE REFORMA LEGAL**

### **LEY ORGÁNICA REFORMATORIA AL COOTAD Y A LA LORTI**

#### **Considerando:**

Que, para la consecución del Régimen del Buen Vivir, el artículo 277 de la Constitución de la República, prevé deberes generales del Estado, estableciéndose en el numeral 5, que se impulsará el desarrollo de las actividades económicas mediante un orden jurídico e instituciones políticas que las promueva, fomenten y defiendan;

Que, el artículo 284 de la Carta Magna, referente a la política económica dice en su numeral 1, que es objetivo del Estado asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional;

Que, en cuanto al Régimen de Desarrollo, el artículo 276 de la Carta Fundamental en su numeral 2 establece como uno de sus fines, el construir un sistema económico justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo y de los medios de producción;

Que, el Estado tiene la obligación de adaptar el ordenamiento jurídico a los principios del Régimen Tributario, en particular al de eficiencia y simplicidad administrativa, para lo cual debe simplificar y optimizar la racionalización de las tramitaciones que para el cumplimiento de sus deberes y obligaciones realizan los sujetos pasivos;

Que, el artículo 83 de la Constitución, establece que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador entre otros, pagar los tributos establecidos por ley, y para ello es obligación del Estado establecer los mecanismos necesarios para desarrollar cultura tributaria y reducir la evasión tributaria;



Que, el artículo 300 de la Carta Magna, señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos;

Que, el artículo 227 de la Constitución de la República, señala que la Administración Pública constituye un servicio a la colectividad que se rige entre otros por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, desconcentración, descentralización, coordinación, participación y planificación;

Que, el artículo 551 del COOTAD, establece que el SRI previo a otorgar el RUC, exigirá el pago del impuesto de patentes municipales;

Que, el artículo 6 del COOTAD, consagra y garantiza la autonomía municipal;

Que, con sujeción a lo dispuesto en el Art. 226 de la Carta Fundamental, las instituciones y organismos del Estado, tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines, y el efectivo goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución, para lo cual podrán suscribir convenios y acuerdos de cooperación;

Que, dentro del Régimen de Competencias prevista en el artículo 261 de la Constitución, consta que el Estado central tendrá competencias exclusivas entre otras sobre, numeral 5, las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento;

Que, al articular en un único sistema impositivo fiscal y municipal, la cultura tributaria se vería favorecida, ya que con aplicación al principio tributario de *simplicidad administrativa*, se unificarían los impuestos inherentes a las actividades económicas, y los municipios a nivel nacional, grandes y pequeños se beneficiarían de una parte de la recaudación;

Que, a fin de favorecer la cultura y las buenas prácticas tributarias, se requiere contar con mecanismos y procedimientos legales unificados, que reemplacen a la normativa secundaria dispersa;

Que, los impuestos a la renta, de patente y 1.5 por mil sobre los activos totales, responden a un mismo hecho generador y naturaleza, las actividades económicas, así como consideran como base imponible para su determinación al patrimonio;

Que, es necesario mejorar la gestión tributaria, de los impuestos a la renta, patente y 1.5 por mil, en base a los datos exigidos en el formulario de declaración para el impuesto a la renta, que servirá para el cálculo de los impuestos del 1.5 por mil y de patente para las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad;

Que, es necesario incluir como actividad económica sujeta al impuesto de patente a los servicios;

Que, a fin de evitar la discrecionalidad, que afecta la seguridad jurídica, se debe fijar el período mínimo para considerar a una actividad económica como permanente;

Que, conforme a los principios de legalidad y de reserva de ley, se requiere de una ley, que para su eficacia debe ser orgánica, para modificar impuestos, así como para agruparlos máxime si su recaudación corresponde a distintas administraciones tributarias;

Que, se requiere otorgar capacidad legal al Servicio de Rentas Internas para que cumpla la gestión tributaria y actúe como agente recaudador de impuestos municipales; y,

En ejercicio de las atribuciones conferidas por el numeral sexto del artículo 120 de la Constitución de la República del Ecuador, resuelve expedir la siguiente:

**LEY ORGÁNICA REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO DE  
ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y  
DESCENTRALIZACIÓN, COOTAD Y A LA LEY ORGÁNICA DE  
RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI.**

Art. 1.- Sustitúyase el artículo 547 del COOTAD, por el siguiente:

**“Artículo 547.- Sujeto Pasivo.-** Están obligados a obtener patente y, por ende, el pago anual de impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente, esto es que supere un periodo de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, actividades económicas, ya sean: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias, profesionales y de servicios.”

Art. 2.- Sustitúyase el artículo 548 del COOTAD, por el siguiente:

**“Artículo 548.- Base Imponible.-** Para ejercer una actividad económica, de las señaladas en el artículo precedente, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá para estos efectos cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que inició las actividades, y se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año, considerándose este, el primer año de ejercicio de la respectiva actividad.

A fin de incentivar las actividades productivas, en el primer año de ejercicio de las respectivas actividades, la base imponible será igual a cero, y para el segundo año a efecto de la determinación del impuesto únicamente se considerará el 50% de la base imponible real.

La base imponible para las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, es el patrimonio neto, resultante de la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos, debiendo presentar la declaración del impuesto en el *formulario unificado de declaración de impuesto a la renta y otros tributos municipales*, diseñado para el efecto por el Servicio de Rentas Internas, y en los plazos previstos para la declaración del impuesto a la renta.

El Consejo Nacional de Competencias, expedirá la resolución correspondiente, estableciendo la tarifa del impuesto anual, en función del patrimonio de los sujetos

pasivos siendo la tarifa mínima de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

La base imponible para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, se determina presuntivamente con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la actividad económica de la que se trate. Para ello, las administraciones tributarias de cada cantón emitirán la tabla de bases presuntivas conforme el Clasificador Internacional Industrial Uniforme CIIU.

Art. 3. Añádase como inciso tercero del artículo 553 del COOTAD, el siguiente:

“Los sujetos pasivos del impuesto, presentarán su declaración en las mismas fechas previstas para la declaración del impuesto a la renta y en el formulario *unificado de declaración de impuesto a la renta y otros tributos municipales*, y para su cálculo tomarán los datos que correspondan consignados en dicha declaración.”

Art. 4.- Sustitúyase el artículo 51 de la LORTI por el siguiente:

“El Servicio de Rentas Internas, queda facultado para proceder a la gestión tributaria de los impuestos municipales de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales, esto es ejercer plenamente la facultad determinadora y recaudadora de dichos impuestos.

El producto de la recaudación de dichos impuestos, se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Una vez efectuados los respectivos registros contables, los valores correspondientes a cada municipalidad se transferirán en el plazo máximo de quince días hábiles a las cuentas abiertas en el Banco Emisor.”

Art. 5.- Las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, serán automáticamente y en línea registradas por las administraciones tributarias municipales respectivas, a fin de que ejerzan el posterior control impositivo y crucen información inmediata con la administración tributaria central.

**DISPOSICIÓN FINAL.-** Las disposiciones de esta Ley Orgánica Reformatoria al COOTAD y a la LORTI, prevalecerán sobre todas aquellas que se las opongan, y entrarán a regir a la partir de la fecha de su publicación en el Registro Oficial.

## BIBLIOGRAFIA

- Acosta, Alberto, Breve Historia Económica del Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 1995.
- Aguirre Apolo, Marco, *Manual de Derecho Tributario Municipal*, Quito: Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1994.
- Arias Palacios, Hugo. *Evolución socio económica del Ecuador sociedades primitivas y período colonial*. Guayaquil: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Guayaquil, 1860.
- Basaldúa, Ricardo Xavier. *El Derecho tributario aduanero*. La Paz: Superintendencia Tributaria, 2008.
- Beker, Víctor A. y Francisco, Mochón. *Economía Elementos de micro y macroeconomía*. McGraw-Hill Interamericana, 2001.
- Benítez Rivas, Alfredo, *Derecho Tributario*. La Paz: Azul Editores, 2009.
- Bravo González, Juan de Dios. *Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia*. Quito: Cevallos Librería Jurídica, 2007.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989.
- Casás, José O. *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, “Amonización de la Codificación Tributaria Provincial y Municipal e Incremento y Fortalecimiento de las Fuentes Tributarias Locales”. Buenos Aires: 2014.
- Castro, A. y Lessa, C. *Introducción a la Economía*. México: Siglo veintiuno editores, 1975.
- Correa Paredes, Julio. *La Economía de la República 1830-1980*. Quito: Ministerio de Relaciones Exteriores, 1982.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Derecho Financiero*. México: Editora McGraw-Hill, 1997.
- Esteve, Fernando y Muñoz de Bustillo, Rafael. *Conceptos de Economía*. Madrid: Alianza Editorial, 2005.
- Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- García Belsunce, Horacio A. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1982.

- García Canseco, Oscar. *Derecho tributario municipal boliviano*. “Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario Boliviano. La Paz.
- García, Mirta L. y Krivocapich, Germán, “Poder Tributario Municipal”, en *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Enrique G. Bulit Goñi. Buenos Aires, 167-187.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1999.
- Granda Centeno, Antonio y otros. *Libro del Sesquicentenario, IV Economía Ecuador: 1830-1980*. Quito: Editores Asociados, 1983.
- Iturralde Dávalos, Felipe. *Manual de Tributación Municipal*. Quito: Edición TRAMA, 1998.
- Jaramillo Vega, Jorge Eduardo. *Generalidades Doctrinarias sobre Derecho Financiero Público y Privado*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Lozano Rodríguez, Eleanora. *Fundamentos de la Tributación*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2008.
- Luna Requena, Álvaro. *Derecho Tributario Provincial y Municipal*. ¿Tasas o impuestos sobre los ingresos brutos municipales? Buenos Aires: 2014.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. México: Mc Graw-Hill, 1995.
- Marín Elizalde, Mauricio. *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia, Financiación y Poder Fiscal en las Entidades Descentralizadas*. Colombia: Universidad Externado de Colombia, 2008.
- Méndez Galeana, Jorge. *Introducción al Derecho Financiero*. México: Editorial TRILLAS, 2009.
- Montaño Galarza, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2007.
- Montaño Galarza, César. “Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador”. Quito: Foro de Revista de Derecho No. 20 UASB, 2013.
- Montaño Galarza, César y Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2014.
- Pérez de Ayala, José L. y Amorós Rica, Narciso. *Hacienda Pública*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

- Pérez Intriago, Álvaro y otros. *Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador: 1830- 1980*, Quito.
- Pérez R., Aquiles. *Las Mitas en la Real Audiencia de Quito*. Guayaquil: Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Guayaquil, 1987.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Pamplona: Rodona Industria Gráfica, 2008.
- Piza, Julio Roberto. *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia, el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros*. Colombia: Universidad Externado de Colombia, 2008.
- Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2000.
- Plazas Vega, Mauricio A. *El impuesto sobre el Valor Agregado*. Bogotá: Editorial Temis, 1998.
- Plazas Vega, Mauricio A. “Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la ‘dinamia de los tributos’”. En Paulo de Barros Carvalho, comp., *Tratado de Derecho Tributario*, 175-192. Lima: Palestra Editores, 2003.
- Queralt, Juan Martín. y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial TECNOS, 2008.
- Ratti, Gerardo. *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, “Tasas sobre Actividades Económicas problemas en la delimitación del hecho y la base imponible”. Buenos Aires, 2014.
- Revista del Banco del Estado, “Tributos Municipales”, (Quito, Imprenta Propaganda, 2013).
- Rodrigo Machicao, Jaime. “La patente municipal de actividades económicas”, en *Memorias de Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2009*, Cochapamba, La Paz – Bolivia: Editora Presencia.
- Rodrigo Machicao, Jaime. “Versatilidad de la patente de actividad económica”, en *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario 2004*, Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 165-209.
- Rubio Orbe, Gonzalo. *Los indios ecuatorianos: evolución histórica y políticas indigenistas*. Ecuador: Ediciones la Tierra, 2014

- Spisso, Rodolfo R, “*Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal*”, en *Derecho Tributario Provincial y Municipal*. Buenos Aires: 2014. 199-241.
- Tamames, Ramón y Gallego, Santiago. *Diccionario de Economía y Finanzas*. Madrid. Alianza Editorial, 1994.
- Troya Jaramillo, José Vicente y otros. *Libro del Sesquicentenario IV Economía Ecuador. 1830-1928*. Quito.
- Toscano Soria, Luis. *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. Quito: 2013.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial TEMIS S.A., 2001.
- Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones DEPALMA, 1992.
- Vizcarra Cifuentes, José Luis. *Diccionario de Economía*. México: Grupo Editorial Patria, 2007.
- Vicafé Ureña, Roberto, “*Sistema Tributario Boliviano*”, 4ª. ed., La Paz: Ediciones Excelsior, 2010.
- Naciones Unidas, “*Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas CIIU*” (2009):  
[http://unstats.un.org/unsd/publication/seriesM/seriesm\\_4rev4s.pdf](http://unstats.un.org/unsd/publication/seriesM/seriesm_4rev4s.pdf).

### **Normativa Jurídica**

- Constitución de la República del Ecuador [2008]. [Quito]: Asamblea Nacional.
- Ecuador. Código Orgánico Tributario, COT. Registro Oficial Suplemento, No. 38, 14 de junio del 2005.
- Ecuador. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD. Registro Oficial Suplemento, No. 303, 19 de octubre del 2010.
- Ecuador. Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, LORM. Registro Oficial, Suplemento, No. 159, 5 de diciembre de 2005.
- Ecuador. Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, CMDMQ. Registro Oficial, No. 226, 31 de diciembre de 1997.



Ecuador. Ley de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito. LRDMQ. Registro Oficial, No. 345, 27 de diciembre de 1993.

Ecuador. Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, COPFP. Registro Oficial Segundo, Suplemento. No. 306, 22 de octubre de 2010.

Ecuador. Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil. Registro Oficial, Suplemento. No. 249 de 20 de mayo de 2014,

Congreso Nacional, “Constitución Política del Estado de Plurinacional de Bolivia”, (2008), <http://www.harmonywithnatureun.org/content/documents/159Bolivia%20Consitucion.pdf>.

Congreso Nacional de Bolivia, “Ley de Gobiernos Autónomos Municipales”, (2014), <http://www.lexivox.org/norms/BO-L-N482.xhtml>

Congreso Nacional, “Constitución Política de Colombia”, (1991), [http://www.procuraduria.gov.co/guiamp/media/file/Macroproceso%20Disciplinario/Constitucion\\_Politica\\_de\\_Colombia.htm](http://www.procuraduria.gov.co/guiamp/media/file/Macroproceso%20Disciplinario/Constitucion_Politica_de_Colombia.htm)

Alcaldía Mayor de Bogotá, “Estatuto Tributario de Bogotá”, (2011), [http://www.nuevaleislacion.com/files/base\\_datos/tm/ET\\_Bogota\\_2011.pdf](http://www.nuevaleislacion.com/files/base_datos/tm/ET_Bogota_2011.pdf).

Senado de la República, “Constitución de la Nación Argentina, Ley No. 24.430, promulgada en Boletín Oficial el 3 de enero de 1995.

Argentina, “Impuestos y Rentas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, en Ley 12.704, publicada en Boletín Oficial, de 29 de octubre de 1963.

Congreso Nacional, “Impuesto de Sellos, modificaciones a la Ley Impositiva 2012”, (2012), [http://www.soler.com.ar/2012/ba\\_modific\\_ley\\_impositiva\\_ley\\_14357.pdf](http://www.soler.com.ar/2012/ba_modific_ley_impositiva_ley_14357.pdf)

España, Cortes Generales, “Ley General Tributaria Española”, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, en Boletín Oficial del Estado, No. 302 de 18 de diciembre de 2003.

Ordenanza Metropolitana DM de Quito, No. 0135, “Normativa para la aplicación del impuesto de patente municipal”, sancionada el 17 de diciembre de 2004.

Ordenanza Metropolitana DM de Quito, No. 0308, “Que establece el régimen administrativo de las licencias metropolitanas y, en particular de la licencia metropolitana única para el ejercicio de actividades económicas en el Distrito Metropolitano de Quito”, en Registro Oficial, Edición Especial, No. 48 de 30 de junio de 2010.

Ordenanza Metropolitana DM de Quito, No. 0339, “Sustitutiva del Capítulo III del Título I del Libro III del Código Municipal”, en Registro Oficial, No. 358 de 8 de enero de 2011.

Ordenanza Metropolitana DM de Quito, No. 157, “Reformatoria de la Ordenanza No. 339”, sancionada el 23 de diciembre de 2011

Ordenanza Metropolitana DM de Quito, No. 0181, “Regula el sentido de aplicación del cobro del impuesto de patente municipal que establecía la ordenanza No. 135, sancionada el 17 de diciembre de 2004, sancionada el 23 de febrero de 2012.

Ordenanza Metropolitana No. 0339, “Reformatoria de la Ordenanza Metropolitana No. 157”, en Registro Oficial, Suplemento, No. 950 de 9 de mayo de 2013.